

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

## Redovisningsskyldighetens inträde samt vissa andra förfarandefrågor på punktskatteområdet

Juli 2016

## Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås vissa justeringar i ett tidigare remitterat förslag från Skatteverket avseende redovisningsskyldighetens inträde för punktskatter. Förslagen innebär i förhållande till det tidigare remitterade förslaget att det införs särskilda bestämmelser för redovisning av skatt avseende bränslen som omfattas av det s.k. uppskovsförfarandet i samband med månadsskiften och en senare redovisningstidpunkt för energiskatt på elektrisk kraft i vissa fall.

I promemorian föreslås även vissa bestämmelser om undertecknande av ansökningar, förelägganden och dokumentationsskyldighet i samband med återbetalning och kompensation av punktskatt, nya bestämmelser om beskattning av varor som försvinner under en uppskovsflyttning och borttagande av möjligheten att ha ett skatteupplag i bostad. Vissa ändringar och förtydliganden görs vidare vad avser bestämmelserna om flyttningar av varor till små vinproducenter. I promemorian föreslås slutligen att vissa uppgifter om registrerade avsändare i beskattningsdatabasen ska få lämnas ut.

Förslaget föranleder ändringar i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och skatteförfarandelagen (2011:1244).

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

# Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	5
1.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	5
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt.....	9
1.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	15
1.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.....	19
1.5	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.....	22
1.6	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	24
2	Bedömningar och förslag.....	28
2.1	Redovisningsskyldighetens inträde.....	28
2.1.1	Bakgrund.....	28
2.1.2	Vissa särskilda bestämmelser för uppskovsbränslen och elektrisk kraft.....	30
2.2	Hemställan från SPBI.....	37
2.3	Korrigerig av hänvisning vid registrering enligt skatteförfarandelagen.....	39
2.4	Undertecknande av ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt.....	39
2.5	Vissa kompletteringar av bestämmelserna om föreläggande och dokumentationsskyldighet.....	42
2.6	Beskattning av varor som försvinner under en uppskovsflyttning.....	43
2.7	Vissa kompletteringar av bestämmelserna om varor som avsänds av små vinproducenter.....	46
2.8	Skatteupplag i bostad.....	50
2.9	Uppgifter om registrerade avsändare i beskattningsdatabasen.....	52
3	Konsekvensanalys.....	54
3.1	Inledning.....	54
3.2	Offentligfinansiella effekter.....	54
3.3	Effekter för företagen och enskilda.....	56
3.4	Effekter för myndigheter och domstolar.....	61
4	Författningskommentar.....	61
4.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	61
4.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt.....	62
4.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	64

4.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.....	64
4.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet .....	65
4.6	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	66

# 1 Lagtext

Förslag till lagtext.

## 1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1563) om tobaksskatt dels att 10, 29, 34 a och 40 a §§ ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 27 a och 31 a §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

10 §<sup>1</sup>

Som upplagshavare får godkännas den som i yrkesmässig verksamhet i Sverige avser att

1. tillverka, bearbeta eller i större omfattning lagra skattepliktiga varor,
2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare ta emot skattepliktiga varor som flyttats enligt uppskovsförfarande,
3. för försäljning till näringsidkare inom EU importera skattepliktiga varor från tredje land, eller
4. bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

För godkännande enligt första stycket krävs att den som ansöker om att bli upplagshavare

1. är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, och

2. disponerar över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag.

Upplagshavares hantering av skattepliktiga tobaksvaror ska, för att omfattas av ett uppskovsförfarande, äga rum i godkänt skatteupplag.

*Som skatteupplag får inte godkännas ett utrymme som används som eller är avsett att användas som bostad.*

Den som godkänns som upplagshavare ska samtidigt godkännas som registrerad avsändare.

27 a §

*Om varor, som flyttas under ett uppskovsförfarande, inte når angiven destination och ingen oegentlighet som innebär att varorna släpps för konsumtion har konstaterats under flyttningen, ska*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:285.

*oegentligheten anses ha begåtts här i landet och varorna beskattas här om*

*1. varorna avsänts från ett skatteupplag eller en importplats i Sverige, och*

*2. det inte inom fyra månader från den tidpunkt då flyttningen inleddes enligt 8 b § på ett tillfredsställande sätt visas att*

*a) flyttningen har avslutats i enlighet med 8 d § eller motsvarande bestämmelse i mottagarlandets lagstiftning, eller*

*b) på vilken plats oegentligheten har begåtts.*

*Skatt enligt första stycket ska betalas av den som ställt säkerhet för skatten under flyttningen. Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då flyttningen inleddes.*

## 29 §<sup>2</sup>

För skatt som betalats i Sverige för skattepliktiga varor som därefter flyttas till ett annat EU-land under sådana förhållanden att skatt ska betalas där, kan återbetalning ske enligt denna paragraf efter skriftlig ansökan hos Skatteverket.

Ansökan om återbetalning av i Sverige betald skatt vid distansförsäljning av beskattade tobaksvaror från Sverige ska omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång. Den som begär återbetalning ska visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna beskattats i mottagarlandet.

I övriga fall ska den som begär återbetalning visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige. Återbetalning sker sedan sökanden till Skatteverket gett in ett dokument som visar att skatten betalats i det andra EU-landet.

Har en vara beskattats enligt 27 eller 28 §, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att varan beskattats i ett annat EU-land, ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat.

Har en vara beskattats enligt 27, 27 a eller 28 §, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att varan beskattats i ett annat EU-land, ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:285.

### 31 a §<sup>3</sup>

*En ansökan om återbetalning enligt 29–31 §§ ska vara undertecknad av sökanden eller av den som är ombud eller annan behörig företrädare för sökanden.*

*En ansökan som lämnats för en sökande, som är en juridisk person, anses ha lämnats av sökanden om det inte är uppenbart att den som lämnade begäran saknade behörighet att företräda sökanden.*

### 34 a §<sup>4</sup>

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 27 och 28 §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer.

Bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§ och 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska gälla i tillämpliga delar vid inhämtande av uppgifter som är av betydelse för beslut om skatt enligt 27 eller 28 § av någon annan än den som föreläggs eller revideras.

I övrigt ska bestämmelserna i 43 kap., 45–47 kap., 57 kap. 1 §, 59 kap. 11 §, 13–21 §§, 26 och 27 §§, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8 och 13–15 §§ och 66–71 kap. skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Om den som är skattskyldig enligt 27 eller 28 § har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

Före utbetalning av ett överskjutande belopp enligt fjärde stycket ska sådan skatt enligt denna lag för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige har fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 27, 27 a och 28 §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer.

Bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§ och 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska gälla i tillämpliga delar vid inhämtande av uppgifter som är av betydelse för beslut om skatt enligt 27, 27 a eller 28 § av någon annan än den som föreläggs eller revideras.

Om den som är skattskyldig enligt 27, 27 a eller 28 § har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

<sup>3</sup> Tidigare 31 a § upphävd genom 2002:419.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2013:1071.

#### 40 a §<sup>5</sup>

Den som i Sverige betalat skatt för tuggtobak som sedan levererats till en köpare i ett annat EU-land ska efter ansökan medges återbetalning av skatt, om inte annat följer av andra stycket. Den som begär återbetalning ska visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige samt att varorna förts ut ur landet.

Ansökan om återbetalning enligt första stycket görs skriftligen hos beskattningsmyndigheten. Ansökan ska omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till beskattningsmyndigheten inom tre år efter kvartalets utgång. Återbetalning medges inte för skattebelopp som för kalenderkvartalet understiger 1 500 kronor.

*En ansökan om återbetalning ska vara undertecknad av sökanden eller av den som är ombud eller annan behörig företrädare för sökanden.*

*En ansökan som lämnats för en sökande, som är en juridisk person, anses ha lämnats av sökanden om det inte är uppenbart att den som lämnade begäran saknade behörighet att företräda sökanden.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Bestämmelserna i 10 § i den nya lydelsen tillämpas första gången vid beslut som fattas efter ikraftträdandet.
  3. Bestämmelserna i 27 a § tillämpas första gången på flyttningar som påbörjas efter ikraftträdandet.
  4. Bestämmelserna i 31 a § och 40 a § i den nya lydelsen tillämpas första gången på ansökningar om återbetalning som lämnas in efter ikraftträdandet.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:285.



## 1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1564) om alkoholskatt dels att 7 f, 9, 9 b, 12, 28 och 34 a §§ ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas tre nya paragrafer, 24 a, 26 a och 31 a §§, samt närmast före 24 a § en ny rubrik av följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

Alkoholvaror som avsänds av en vinproducent i ett annat EU-land omfattas av bestämmelserna om flyttning under uppskovsförfarande i denna lag när varorna befinner sig på svenskt territorium om

1. den avsändande vinproducenten enligt nationella bestämmelser med stöd av artikel 40 i rådets direktiv 2008/118/EG undantas från kraven i kapitel IV i direktivet,

2. varorna flyttas under uppskovsförfarande enligt de nationella kraven i avsändarmedlemsstaten, och

3. varorna flyttas till en *sådan destination* som anges i artikel 17 i direktivet.

### Föreslagen lydelse

7 f §<sup>1</sup>

Alkoholvaror som avsänds av en vinproducent i ett annat EU-land anses flyttas under uppskovsförfarandet när varorna befinner sig på svenskt territorium om

3. varorna flyttas till en *annan av de destinationer* som anges i artikel 17 i direktivet *än den plats där varorna lämnar gemenskapens territorium (17.1.a.iii).*

*Den administrativa referenskod som enligt artikel 21.6 i rådets direktiv 2008/118/EG ska följa varorna under flyttningen får i dessa fall ersättas av ett följedokument för transport av vinprodukter enligt artikel 24.1.a.iii i kommissionens förordning (EG) nr 436/2009 av den 26 maj 2009 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EG) nr 479/2008 när det gäller vinodlingsregistret, de obligatoriska deklARATIONERNA och framtagningen av uppgifter för marknadsuppföljning, följedokumenten vid transport av produkter och de register som ska föras inom vinsektorn.*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2012:677.

## 9 §<sup>2</sup>

Som upplagshavare får godkännas den som i yrkesmässig verksamhet i Sverige avser att

1. tillverka, bearbeta eller i större omfattning lagra skattepliktiga varor,
2. för yrkesmässig försäljning till näringsidkare ta emot skattepliktiga varor som flyttats enligt uppskovsförfarande,
3. för försäljning till näringsidkare inom EU importera skattepliktiga varor från tredje land, eller
4. bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

För godkännande enligt första stycket krävs att den som ansöker om att bli upplagshavare

1. är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, och
2. disponerar över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag.

Upplagshavares hantering av skattepliktiga alkoholvaror ska, för att omfattas av ett uppskovsförfarande, äga rum i godkänt skatteupplag.

*Som skatteupplag får inte godkännas ett utrymme som används som eller är avsett att användas som bostad.*

Den som godkänns som upplagshavare ska samtidigt godkännas som registrerad avsändare.

## 9 b §<sup>3</sup>

En upplagshavare som tar emot varor som flyttas under uppskovsförfarandet ska göra det på det skatteupplag eller den direkta leveransplats som angetts i det elektroniska administrativa dokumentet *eller* ersättningsdokumentet. Varor som flyttas till ett skatteupplag ska vid mottagandet tas in i skatteupplaget.

En upplagshavare som tar emot varor som flyttas under uppskovsförfarandet ska göra det på det skatteupplag eller den direkta leveransplats som angetts i det elektroniska administrativa dokumentet, *ersättningsdokumentet eller, vad avser varor som omfattas av 7 f §, följedokumentet för transport av vinprodukter.* Varor som flyttas till ett skatteupplag ska vid mottagandet tas in i skatteupplaget.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:286.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:1073.

## 12 §<sup>4</sup>

Den som avser att i Sverige yrkesmässigt ta emot varor som flyttas enligt ett uppskovsförfarande från ett annat EU-land får godkännas som registrerad varumottagare. För godkännande krävs att den som ansöker om att bli godkänd är lämplig att vara registrerad varumottagare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

En registrerad varumottagare ska till Skatteverket ange den adress där varumottagaren kommer att ta emot varor som flyttas under uppskovsförfarande (ordinarie mottagningsplats).

En registrerad varumottagare ska hos Skatteverket ställa säkerhet för betalning av skatten på de varor som tas emot. Ställd säkerhet får tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid.

En registrerad varumottagare som tar emot varor som flyttas under uppskovsförfarandet ska göra det på sin ordinarie mottagningsplats eller den direkta leveransplats som angetts i det elektroniska administrativa dokumentet *eller* ersättningsdokumentet.

En registrerad varumottagare som tar emot varor som flyttas under uppskovsförfarandet ska göra det på sin ordinarie mottagningsplats eller den direkta leveransplats som angetts i det elektroniska administrativa dokumentet, *ersättningsdokumentet eller, vad avser varor som omfattas av 7 f §, följedokumentet för transport av vinprodukter.*

Bestämmelserna i 11 § första och tredje styckena om återkallelse tillämpas även på registrerad varumottagare.

### ***Mottagande av varor från små vinproducenter***

#### *24 a §*

*Den som tar emot varor som flyttats enligt 7 f § från en vinproducent i ett annat EU-land ska skriftligen underrätta Skatteverket om mottagandet av varorna.*

#### *26 a §*

*Om varor, som flyttas under ett uppskovsförfarande, inte når angiven destination och ingen oegentlighet som innebär att varorna släpps för konsumtion har konstaterats under flyttningen, ska oegentligheten anses ha begåtts här i landet och varorna beskattas*

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2013:1073.

*här om*

*1. varorna avsänts från ett skatteupplag eller en importplats i Sverige, och*

*2. det inte inom fyra månader från den tidpunkt då flyttningen inleddes enligt 7 b § på ett tillfredsställande sätt visas att*

*a) flyttningen har avslutats i enlighet med 7 d § eller motsvarande bestämmelse i mottagarlandets lagstiftning, eller*

*b) på vilken plats oegentligheten har begåtts.*

*Skatt enligt första stycket ska betalas av den som ställt säkerhet för skatten under flyttningen. Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då flyttningen inleddes.*

## 28 §<sup>5</sup>

För skatt som betalats i Sverige för skattepliktiga varor som därefter flyttas till ett annat EU-land under sådana förhållanden att skatt ska betalas där, kan återbetalning ske enligt denna paragraf efter skriftlig ansökan hos Skatteverket.

Ansökan om återbetalning av i Sverige betald skatt vid distansförsäljning av beskattade alkoholvaror från Sverige ska omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till Skatteverket inom tre år efter kvartalets utgång. Den som begär återbetalning ska visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige, samt att varorna beskattats i mottagarlandet.

I övriga fall ska den som begär återbetalning visa att den skatt som ansökan avser har betalats i Sverige. Återbetalning sker sedan sökanden till Skatteverket gett in ett dokument som visar att skatten betalats i det andra EU-landet.

Har en vara beskattats enligt 26 eller 27 §, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att varan beskattats i ett annat EU-land, ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat.

Har en vara beskattats enligt 26, 26 a eller 27 §, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att varan beskattats i ett annat EU-land, ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är befogat.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:286.

### 31 a §<sup>6</sup>

*En ansökan om återbetalning enligt 28–31 §§ ska vara undertecknad av sökanden eller av den som är ombud eller annan behörig företrädare för sökanden.*

*En ansökan som lämnats för en sökande, som är en juridisk person, anses ha lämnats av sökanden om det inte är uppenbart att den som lämnade begäran saknade behörighet att företräda sökanden.*

### 34 a §<sup>7</sup>

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 26 och 27 §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer.

Bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§ och 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska gälla i tillämpliga delar vid inhämtande av uppgifter som är av betydelse för beslut om skatt enligt 26 eller 27 § av någon annan än den som föreläggs eller revideras.

I övrigt ska bestämmelserna i 43 kap., 45–47 kap., 57 kap. 1 §, 59 kap. 11 §, 13–21 §§, 26 och 27 §§, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8 och 13–15 §§ och 66–71 kap. skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Om den som är skattskyldig enligt 26 eller 27 § har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

Före utbetalning av ett överskjutande belopp enligt fjärde stycket ska sådan skatt enligt denna lag för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige har fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 26, 26 a och 27 §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer.

Bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§ och 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska gälla i tillämpliga delar vid inhämtande av uppgifter som är av betydelse för beslut om skatt enligt 26, 26 a eller 27 § av någon annan än den som föreläggs eller revideras.

Om den som är skattskyldig enligt 26, 26 a eller 27 § har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

<sup>6</sup> Tidigare 31 a § upphävd genom 2002:420.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2013:1073.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
2. Bestämmelserna i 7 f §, 9 b § och 12 § i de nya lydelseerna samt 24 a § och 26 a § tillämpas första gången på flyttningar som påbörjas efter ikraftträdandet.
3. Bestämmelserna i 9 § i den nya lydelsen tillämpas första gången vid beslut som fattas efter ikraftträdandet.
5. Bestämmelserna i 31 a § tillämpas första gången på ansökningar om återbetalning som lämnas in efter ikraftträdandet.

### 1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1776) om skatt på energi<sup>1</sup>

*dels* att 4 kap. 3 §, 6 kap. 1 a § och 9 kap. 7 och 11 §§ ska ha följande lydelse,

*dels* att nuvarande 4 kap 2 a § ska betecknas 4 kap. 2 b §,

*dels* att det ska införas tre nya paragrafer, 4 kap. 2 a §, 9 kap. 12 § och 11 kap. 14 §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **4 kap.**

##### *2 a §*

*Om bränsle, som flyttas under ett uppskovsförfarande, inte når angiven destination och ingen oegentlighet som innebär att bränslet släpps för konsumtion har konstaterats under flyttningen, ska oegentligheten anses ha begåtts här i landet och bränslet beskattas här om*

*1. bränslet avsänts från ett skatteupplag eller en importplats i Sverige, och*

*2. det inte inom fyra månader från den tidpunkt då flyttningen inleddes enligt 3 a kap. 2 § på ett tillfredsställande sätt visas att*

*a) flyttningen har avslutats i enlighet med 3 a kap. 4 § eller motsvarande bestämmelse i mottagarlandets lagstiftning, eller*

*b) på vilken plats oegentligheten har begåtts.*

*Skatt enligt första stycket ska betalas av den som ställt säkerhet för skatten under flyttningen. Skatten ska tas ut enligt den skattesats som gällde vid den tidpunkt då flyttningen inleddes.*

<sup>1</sup> Senaste lydelse av nuvarande 4 kap. 2 a § 2009:1493.

### 3 §<sup>2</sup>

Som upplagshavare får godkännas den som i yrkesmässig verksamhet i Sverige avser att

1. tillverka eller bearbeta bränslen,
2. på flygplats lagra flygfotogen (KN-nr 2710 19 21), som flyttats under ett uppskovsförfarande, för försäljning till förbrukning i luftfartyg när luftfartyget inte används för privat ändamål, eller
3. i större omfattning hålla bränslen i lager.

För godkännande enligt första stycket krävs att den som ansöker om att bli upplagshavare

1. är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, och
2. disponerar över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag.

Upplagshavares hantering av skattepliktigt bränsle ska, för att omfattas av ett uppskovsförfarande, äga rum i godkänt skatteupplag.

*Som skatteupplag får inte godkännas ett utrymme som används som eller är avsett att användas som bostad.*

Den som godkänns som upplagshavare ska samtidigt godkännas som registrerad avsändare.

### 6 kap.

#### 1 a §<sup>3</sup>

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 4 kap. 2 och 2 a §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer.

Bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§ och 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska gälla i tillämpliga delar vid inhämtande av uppgifter som är av betydelse för beslut om skatt enligt 4 kap. 2 eller 2 a § av någon annan än den som föreläggs eller revideras.

I övrigt ska bestämmelserna i 43 kap., 45–47 kap., 57 kap. 1 §, 59 kap. 11 §, 13–21 §§, 26 och 27 §§, 60 kap., 62 kap. 2 §, 63 kap. 2 §, 4–6 §§, 8–10 §§ samt 15, 16, 22 och 23 §§, 65 kap. 2–4 §§, 7, 8 och 13–15 §§ och 66–71 kap. skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

Om den som är skattskyldig enligt 4 kap. 2 eller 2 a § har

Skatteverket beslutar om skatt som avses i 4 kap. 2, 2 a och 2 b §§. Skatten ska betalas inom den tid som Skatteverket bestämmer.

Bestämmelserna i 37 kap. 9 och 10 §§ och 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska gälla i tillämpliga delar vid inhämtande av uppgifter som är av betydelse för beslut om skatt enligt 4 kap. 2, 2 a eller 2 b § av någon annan än den som föreläggs eller revideras.

Om den som är skattskyldig enligt 4 kap. 2, 2 a eller 2 b § har

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2010:1820.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:1075.



betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

Före utbetalning av ett överskjutande belopp enligt fjärde stycket ska sådan skatt enligt denna lag för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige har fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av.

betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av Skatteverket eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige.

## 9 kap.

### 7 §<sup>4</sup>

Ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 2–6 §§ ska omfatta en period om ett kalenderkvartal och ska lämnas elektroniskt. I fråga om återbetalning enligt 2 § som görs med stöd av 6 a kap. 1 § 10, 11 eller 2 a § ska dock återbetalningen omfatta en period om ett kalenderår. Om sökanden beräknas förbruka bränsle i större omfattning, får dock beskattningsmyndigheten medge att ansökan görs per kalenderkvartal. Ett sådant beslut får återkallas om sökanden begär det eller förutsättningar för medgivande inte finns.

Ansökan om återbetalning eller kompensation ska lämnas in till beskattningsmyndigheten inom tre år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet *och vara undertecknad av sökanden eller av den som är ombud eller annan behörig företrädare för sökanden.*

*En ansökan som lämnats för en sökande, som är juridisk person, anses ha lämnats av sökanden om det inte är uppenbart att den som lämnade begäran saknade behörighet att företräda sökanden.*

Ansökan om återbetalning eller kompensation ska lämnas in till beskattningsmyndigheten inom tre år efter utgången av kalenderåret respektive kalenderkvartalet.

### 11 §<sup>5</sup>

Har bränsle beskattats enligt 4 kap. 2 *eller* 2 a §, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att bränslet beskattats i ett annat EU-land, ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är

Har bränsle beskattats enligt 4 kap. 2, 2 a *eller* 2 b §, och visar den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades att bränslet beskattats i ett annat EU-land, ska den skatt som betalats i Sverige återbetalas, om det andra EU-landets skatteanspråk är

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2016:505.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:287.

befogat.

befogat.

12 §<sup>6</sup>

*En ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 2–6 §§, 8 a § eller 10–11 §§ ska vara undertecknad av sökanden eller av den som är ombud eller annan behörig företrädare för sökanden.*

*En ansökan som lämnats för en sökande, som är en juridisk person, anses ha lämnats av sökanden om det inte är uppenbart att den som lämnade begäran saknade behörighet att företräda sökanden.*

**11 kap.**

14 §

*En ansökan om återbetalning enligt 12–13 §§ ska vara undertecknad av sökanden eller av den som är ombud eller annan behörig företrädare för sökanden.*

*En ansökan som lämnats för en sökande, som är en juridisk person, anses ha lämnats av sökanden om det inte är uppenbart att den som lämnade begäran saknade behörighet att företräda sökanden.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Bestämmelserna i 4 kap. 2 a § tillämpas första gången på flyttningar som påbörjas efter ikraftträdandet.
  3. Bestämmelserna i 4 kap. 3 § i den nya lydelsen tillämpas första gången vid beslut som fattas efter ikraftträdandet.
  4. Bestämmelserna i 9 kap. 12 § och 11 kap. 14 § tillämpas första gången på ansökningar om återbetalning eller kompensation som lämnas in efter ikraftträdandet.
  5. Äldre bestämmelser i 9 kap. 7 § gäller fortfarande för ansökningar om återbetalningar eller kompensation som lämnas in före ikraftträdandet.

<sup>6</sup> Tidigare 9 kap. 12 § upphävd genom 2002:422.

## 1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 5 a och 6 §§ och 2 kap. 6 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### **5 a §<sup>1</sup>**

I fall då de regler om elektroniska administrativa dokument, administrativa referenskoder, ersättningsdokument, förenklade ledsagardokument och säkerhet som föreskrivs i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi inte är tillämpliga gäller i stället andra stycket för flyttningar av punktskattepliktiga varor.

Varorna ska under flyttning omfattas och åtföljas av dokument i den utsträckning som följer av artikel 21, 24 *eller* 34 i det direktiv som anges i 1 §. När varorna omfattas av ett elektroniskt administrativt dokument enligt artikel 21 i samma direktiv, ska de åtföljas av en sådan administrativ referenskod som avses i artikel 21.6 i direktivet. Varorna ska även omfattas av säkerhet för betalning av skatt i den utsträckning som följer av artikel 18, 34 eller 36 i direktivet.

Varorna ska under flyttning omfattas och åtföljas av dokument i den utsträckning som följer av artikel 21, 24, 34 *eller* 40 i det direktiv som anges i 1 §. När varorna omfattas av ett elektroniskt administrativt dokument enligt artikel 21 i samma direktiv, ska de åtföljas av en sådan administrativ referenskod som avses i artikel 21.6 i direktivet. Varorna ska även omfattas av säkerhet för betalning av skatt i den utsträckning som följer av artikel 18, 34 eller 36 i direktivet.

#### **6 §<sup>2</sup>**

En punktskattepliktig vara får flyttas endast om de krav i fråga om elektroniskt administrativt dokument, administrativ referenskod, ersättningsdokument, förenklat ledsagardokument, säkerhet och anmälningsskyldighet är uppfyllda som följer av de lagar

En punktskattepliktig vara får flyttas endast om de krav i fråga om elektroniskt administrativt dokument, administrativ referenskod, ersättningsdokument, förenklat ledsagardokument, *följedokument för flyttning av vinprodukter*, säkerhet och

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2012:679.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2013:1076.

som anges i 2 § eller av bestämmelser som avses i 5 a §.

En flyttning av punktskattepliktiga varor anses inte ha skett i strid med första stycket om det elektroniska administrativa dokument avseende flyttningen, det ersättningsdokument *eller* förenklat ledsagardokument som åtföljer varorna, innehåller endast smärre brister.

Första stycket gäller inte punktskattepliktiga varor som återutförs enligt 3 kap. 1 § femte stycket eller 17 a § andra stycket lagen (1996:701) om Tullverkets befogenheter vid Sveriges gräns mot ett annat land inom Europeiska unionen.

anmälningsskyldighet är uppfyllda som följer av de lagar som anges i 2 § eller av bestämmelser som avses i 5 a §.

En flyttning av punktskattepliktiga varor anses inte ha skett i strid med första stycket om det elektroniska administrativa dokument avseende flyttningen, det ersättningsdokument, förenklat ledsagardokument *eller följedokument för flyttning av vinprodukter* som åtföljer varorna, innehåller endast smärre brister.

## 2 kap. 6 §<sup>3</sup>

Förare är skyldiga att se till att administrativ referenskod, ersättningsdokument *och* förenklat ledsagardokument följer med transporten i enlighet med 1 kap. 6 §. Vid en transportkontroll ska föraren tillhandahålla Tullverket tillgängliga administrativa referensgrafer, ersättningsdokument *och* förenklade ledsagardokument.

Förare är skyldiga att se till att administrativ referenskod, ersättningsdokument, förenklat ledsagardokument *och följedokument för flyttning av vinprodukter* följer med transporten i enlighet med 1 kap. 6 §. Vid en transportkontroll ska föraren tillhandahålla Tullverket tillgängliga administrativa referensgrafer, ersättningsdokument, förenklade ledsagardokument *och följedokument för flyttning av vinprodukter*.

Om punktskattepliktiga varor under pågående flyttning förvaras i en lokal för på-, av- eller omlastning, är den som äger lokalen eller, om lokalen är upplåten till någon annan, den som innehar nyttjanderätt till lokalen skyldig att se till att de handlingar som anges i första stycket följer med varorna samt att dessa vid transportkontroll tillhandahålls Tullverket.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2012:679.

2. Bestämmelserna i deras nya lydelse tillämpas första gången på flyttningar som påbörjas efter ikraftträdandet.

## 1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 5 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **2 kap.**

#### **5 §<sup>1</sup>**

Från databasen får nedan angivna uppgifter lämnas ut till en enskild, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

Uppgifter får lämnas ut om

1. namn och personnummer,
2. organisationsnummer, namn, firma och juridisk form samt i fråga om handelsbolag och andra juridiska personer sådana uppgifter om huvudkontor och säte som avses i 67 kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244),
3. registrering enligt skatteförfarandelagen samt särskilt registrerings- eller redovisningsnummer,
4. på vilket sätt den preliminära skatten ska betalas för en fysisk person,
5. registrering av skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter,
6. slag av näringsverksamhet,
7. beslut om likvidation eller konkurs, *och*
8. huruvida en fysisk eller juridisk person är godkänd som skattebefriad förbrukare enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi och i sådana fall från vilken tidpunkt.

7. beslut om likvidation eller konkurs,

8. huruvida en fysisk eller juridisk person är godkänd som skattebefriad förbrukare enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi och i sådana fall från vilken tidpunkt, *och*

*9. huruvida en fysisk eller juridisk person är godkänd som registrerad avsändare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi och i sådana fall från vilken tidpunkt.*

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:1406.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

## 1.6 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 7 kap. 1 §, 26 kap. 23 § och 39 kap. 1 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 37 kap. 7 a § och 39 kap. 3 a §, samt närmast före 37 kap. 7 a § och 39 kap. 3 a § nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **7 kap.**

#### **1 §<sup>1</sup>**

Skatteverket ska registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag,
2. den som är skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
3. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag för den som är skattskyldig bara på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 samma lag,
4. den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9, 11 och 11 b–13 §§ samma lag,
5. den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen,
6. en utländsk beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 3, 4 eller 5,
7. en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EU-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,
8. den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,
9. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
10. den som är skattskyldig enligt
  - a) lagen (1972:820) om skatt på spel,
  - b) lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,
  - c) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,
  - d) lagen (1991:1482) om lotteriskatt,
  - e) 10 eller 13 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
- e) 10 eller 13 § eller 16 § första stycket eller 36 § 1 lagen (1994:1563) om tobaksskatt,

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2015:893.



f) 9 eller 12 § eller 15 § första stycket lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

g) 4 kap. 3 eller 6 § eller 9 § första stycket eller 12 § första stycket 1 eller 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 lagen (1994:1776) om skatt på energi,

h) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,

i) lagen (1999:673) om skatt på avfall,

j) lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, eller

k) lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.,

11. den som är skyldig att använda kassaregister enligt 39 kap. 4–6 §§, och

12. den som enligt 39 kap. 11 b § är skyldig att tillhandahålla utrustning så att en elektronisk personalliggare kan föras på en byggarbetsplats.

Om den som ska registreras enligt första stycket har en företrädare enligt 5 kap., ska dock företrädaren registreras i stället.

*Lydelse enligt Skatteverkets Föreslagen lydelse  
hemställdan Punktskatt – redovisningsskyldighetens inträde*

## **26 kap.**

### **23 §**

Punktskatt ska redovisas för den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.

*Punktskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi får dock redovisas för nästföljande redovisningsperiod om skattskyldighet enligt 5 kap. 1 § 1 a–b lagen om skatt på energi inträder under någon av de tre sista dagarna i en redovisningsperiod.*

*Energiskatt på elektrisk kraft där skattskyldighet inträder enligt 11 kap. 7 § 1 a lagen om skatt på energi ska redovisas för redovisningsperioden efter den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.*

*Andra och tredje styckena gäller inte om redovisningsperioden för punktskatt är ett beskattningsår.*

**37 kap.****Kontroll av uppgifter vid återbetalning eller kompensation av punktskatt***7 a §*

*Skatteverket får förelägga den som har beviljats återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 b och c eller återbetalning eller kompensation av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera att denne har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter.*

**39 kap.***1 §<sup>2</sup>*

I detta kapitel finns bestämmelser om

- definitioner (2 §),
- generell dokumentationsskyldighet (3 §),
  - *dokumentationsskyldighet som avser ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt (3 a §),*
- dokumentationsskyldighet som avser kassaregister (4–10 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser personalliggare (11–12 §§),
- dokumentationsskyldighet som avser torg- och marknadshandel (13 §),
- dokumentationsskyldighet som avser omsättning av investeringsguld (14 §),
- dokumentationsskyldighet som avser internprissättning (15 och 16 §§), och
- föreläggande (17 §).

**Ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt***3 a §*

*Den som har ansökt om återbetalning eller kompensation av punktskatt ska i skälig*

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2014:1474.

*omfattning genom räkenskaper,  
anteckningar eller annan lämplig  
dokumentation se till att det finns  
underlag för kontroll av uppgifter i  
ansökan.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Bestämmelserna i 39 kap. 3 a § tillämpas första gången på ansökningar om återbetalning eller kompensation som avser förhållanden efter ikraftträdandet.

## 2 Bedömningar och förslag

### 2.1 Redovisningsskyldighetens inträde

#### 2.1.1 Bakgrund

Skatteverket har i en skrivelse till Finansdepartementet hemställt om en ändring av 26 kap. 23 § skatteförfarandelagen (2011:1244) så att redovisningsskyldigheten för punktskatt som redovisas i punktskattedeklaration alltid ska inträda samtidigt med skattskyldigheten för den aktuella skatten. Skatteverket redovisade bakgrund och förslag till reglering i en till hemställdan fogad promemoria ”Punktskatt – redovisningsskyldighetens inträde”.

Skatteverkets hemställan remitterades i mars 2015 (dnr Fi2014/04142/S2). En redogörelse för remissynpunkterna finns i avsnitt 2.1.2 nedan.

#### **Sammanfattning av Skatteverkets hemställan**

Av Skatteverkets hemställan framgår kortfattat bl.a. följande. För en närmare beskrivning av gällande rätt och Skatteverkets bedömningar och förslag hänvisas till hemställan.

#### *Gällande rätt*

Bestämmelser som anger hur och när punktskatter ska redovisas i en punktskattedeklaration finns i 26 kap. 18, 22 och 23 §§skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Huvudregeln är att punktskatter ska redovisas i punktskattedeklarationen för den redovisningsperiod då redovisningsskyldigheten inträder. I 26 kap. 23 § andra stycket SFL anges att redovisningsskyldigheten inträder när affärshändelser, som grundar skattskyldighet enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. I vissa fall inträder dock redovisningsskyldigheten samtidigt som skattskyldigheten. Så är fallet om den deklareringskyldige inte är bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), förkortad BFL, eller om skattskyldigheten inträder vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd.

#### *Skälen för Skatteverkets förslag*

Skatteverket anför bland annat följande. En klar och tydlig redovisningsbestämmelse är en grundläggande förutsättning för en enkel och förutsebar rättstillämpning. Den nuvarande redovisningsbestämmelsen kräver flera juridiska bedömningar och leder sannolikt till en tillämpning som inte är enhetlig. I värsta fall leder den till brister i rättssäkerheten och att företagen redovisar skatten fel. Därtill kommer att anknytningen till god redovisningssed medför dels svårigheter att fastställa exakt när skyldigheten att redovisa skatt inträder, dels tidsmässiga förskjutningar av redovisningstidpunkten. Sedan de nuvarande bestämmelserna om redovisningsskyldighetens inträde infördes har det dessutom tillkommit ett antal nya punktskatter där skattskyldigheten inte inträder genom en händelse som

redovisningsrättsligt är att se som en affärshändelse. Detta bidrar naturligtvis till att lagstiftningen blivit otydlig och mer komplicerad. Sammanfattningsvis bedömer Skatteverket att det är angeläget att förtydliga bestämmelsen så att det av lagtexten klart framgår när punktskatter ska redovisas. Redovisningstidpunkten bör vara så preciserad att den enskilde företagaren kan upprätta sin skatteredovisning och vara övertygad om att uppgifterna lämnas i rätt tid.

Det är enligt Skatteverket utan tvekan enklast att låta redovisningsskyldigheten för samtliga punktskatter inträda vid samma tidpunkt som skattskyldigheten. En sådan bestämmelse får en enhetlig utformning och ett i grunden enhetligt innehåll som gäller för samtliga punktskatter, samtidigt som den beaktar punktskatternas olika konstruktion. Beskattningsförfarandet blir därmed så neutralt det kan bli med hänsyn till punktskatternas skilda natur.

Den kanske främsta fördelen som Skatteverket ser med ett förslag om att redovisningsskyldigheten ska inträda samtidigt med skattskyldighetens inträde är att en koppling till den företeelse som ligger till grund för skattskyldigheten anger en exakt tidpunkt. En exakt tidpunkt är förutsebar för den som ska redovisa skatten och underlättar Skatteverkets kontrollarbete. Det är framförallt kontrollen av skatterna på alkohol och tobak som skulle effektiviseras genom förslaget. För dessa skatter skulle det i normalfallet framgå direkt av upplagshavarnas lagerredovisning, jämförd med korrekta uppgifter i det datoriserade systemet för flyttning av punktskattepliktiga varor (Excise Movement Control System, förkortat EMCS) när redovisningsskyldigheten inträder och därmed när skatten rätteligen ska redovisas och betalas.

Vad gäller tiden för redovisning och betalning bedömer Skatteverket att nu gällande bestämmelser om när en skattedeklaration senast ska lämnas är så generösa att de skattskyldiga har möjlighet att få betalt för de levererade varorna och tjänsterna innan skatten ska betalas även om redovisningsskyldigheten ska inträda samtidigt med skattskyldigheten. Det saknas därmed enligt Skatteverket skäl att ändra bestämmelserna om när skatten ska redovisas och betalas.

### **Allmänt om hantering av punktskattepliktiga varor och bränslen**

Genom rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 14.1.2009, s.12), i det följande punktskatte-direktivet, har det införts EU-gemensamma bestämmelser för hanteringen av vissa punktskattepliktiga varor och bränslen. Reglerna i punktskattedirektivet innebär bl.a. att skatten på vissa punktskattepliktiga varor och bränslen (ofta benämnda harmoniserade varor eller uppskovsvaror) ska tas ut i det land där varan eller bränslet släpps för konsumtion med konsumtionslandets skattesats.

Genom det s.k. uppskovsförfarandet åstadkoms att varor och bränslen under vissa förutsättningar, oavsett att de i och för sig är skattepliktiga, kan tillverkas, bearbetas, förvaras och flyttas utan att det medför några beskattningsekvenser. I huvudsak sker hanteringen inom ramen för ett system med skatteupplag, som förestås av godkända upplagshavare. Varor får enligt punktskattedirektivet flyttas under ett uppskovs-

förfarande om de flyttas mellan vissa i direktivet angivna platser, såsom t.ex. från ett skatteupplag till ett annat skatteupplag. Ett datoriserat system för att hantera flyttningar under uppskovsförfarandet (EMCS, Excise Movement Control System) infördes under år 2010.

Uppskovsförfarandet är genomfört i svensk lagstiftning genom lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS, och lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE.

Vissa bränslen omfattas inte av punktskattedirektivets bestämmelser om uppskovsförfarandet. För dessa bränslen finns det i stället interna bestämmelser om förfarandet, det s.k. lagerhållarsystemet. Hanteringen av obeskattat bränsle får därvid under vissa förutsättningar ske av godkända lagerhållare. Inte heller elektrisk kraft omfattas av uppskovsförfarandet. Nationella bestämmelser om energiskatt på elektrisk kraft finns i 11 kap. LSE.

### 2.1.2 Vissa särskilda bestämmelser för uppskavsbränslen och elektrisk kraft

**Promemorians förslag:** Redovisningsskyldigheten ska inträda samtidigt med skattskyldigheten. En särskild bestämmelse införs dock för att underlätta redovisningen av punktskatt för flyttningar av uppskavsbränslen som sker i anslutning till månadsskiften.

Vad avser energiskatt på elektrisk kraft införs en särskild bestämmelse om att skatten i vissa fall ska redovisas för redovisningsperioden efter den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018.

**Förslaget i Skatteverkets hemställan:** Överensstämmer delvis med promemorians. I Skatteverkets hemställan föreslås att redovisningstidpunkten för samtliga punktskatter som redovisas i punktskattedeklaration ska inträda samtidigt med skattskyldigheten.

**Remissynpunkter avseende Skatteverkets hemställan:** *Kammarrätten i Sundsvall, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten, Folkhälsomyndigheten, Systembolaget, Tullverket, Kronofogdemyndigheten, Statens Energimyndighet, JTI Sweden AB, Sprit & Vinleverantörsföreningen och Svenska Tobakleverantörsföreningen* tillstyrker eller är positiva till förslagen.

*Förvaltningsrätten i Falun, Kommerskollegium, Bokföringsnämnden, Konkurrensverket, LRF, Svensk Försäkring, Trafikförsäkringsföreningen och Sveriges Bryggerier* har inte några synpunkter på förslagen.

*Svensk Energi* anger att de i grunden är positiva till enkla och enhetliga regler men att förslagen innebär en del utmaningar för elbranschen. Synpunkterna avgränsar sig till energiskatt på elektrisk kraft. Svensk Energi menar att det finns en naturlig koppling mellan fakturering och affärsredovisning. Elkraft är ledningsbunden och den levererade volymen bestäms genom mätaravläsning. När mätaravläsning skett går det inte att bestämma vilka skattesatser som ska utgå. Detta framkommer först när mätvärden samkörts med kunddatabasen och leveranspunkten kopplats

samman med kundspecifika uppgifter om geografisk belägenhet och förbrukningsändamål. Nuvarande process innebär således att elkraft levereras månad 1, mätvärdena kopplas mot kund och faktureras i månad 2 och skatten redovisas i månad 3. Således kan inte en korrekt skatteredovisning tas fram förrän mätvärdessystemet har samkörts med kunduppgifter, en process i vilken fakturan genereras. Det finns risk att stora likviditetseffekter uppstår i företagen beroende på vilka betalningsfrister som används vid fakturering. Enligt de allmänna avtalsvillkor som branschen förhandlat med Konsumentverket ska betalning från hushållskunder vara elhandelsföretaget tillhanda tidigast 20 dagar efter det att elhandelsföretaget avsänt fakturan. Förfallodagen bör som huvudregel infalla tidigast den 28:e dagen i månaden. När det gäller näringsidkare ska kundens betalning vara elhandelsföretaget tillhanda tidigast 15 dagar efter det att elhandelsföretaget avsänt fakturan, om inte annat skriftligen avtalats.

*Svenskt Näringsliv* ansluter sig i och för sig till de principiella överväganden som görs i promemorian. De kan dock inte tillstyrka en generell förändring enligt vad som föreslås i promemorian eftersom de erfarit att stora problem och kostnader skulle uppstå inom energisektorn.

*Näringslivets regelnämnd* anför att förslagen inte kan ligga till grund för lagstiftning och att en reell redovisning av konsekvenserna måste genomföras och redovisas innan det går att uttala sig om lämpligheten med förslaget.

*Svenska Petroleum & Biodrivmedel Institutet (SPBI)* avstyrker förslaget i sin helhet. SPBI menar att en konsekvensanalys för förslagets effekter på branschen och nödvändiga förändringar av förslaget samt beaktande av omställningstider måste genomföras. SPBI saknar i Skatteverkets hemställda myndighetens förståelse för komplexiteten i branschens verksamhet, en nyanserad syn på vilka administrativa pålagor man ålägger skattskyldiga i förhållande till nytta och kontroll samt en analys av effekter på andra regelverk. SPBI anför att som noteras i remissen kommer ca 44 procent av punktskatterna från energi och att det är ett begränsat antal aktörer som hanterar dessa punktskatter. Av det följer att det är stora mängder transaktioner med betydande belopp som hanteras i omfattande och komplexa affärssystem. Större ändringar i sådana system kräver normalt förstudier och har en lång implementeringstid. En viktig utgångspunkt i regelstiftandet är samtidigt att hanteringen av punktskatterna bör vara administrativt hanterbar utan att kräva ytterligare sidoordnad redovisning för de skattskyldiga. Argumenten i promemorian om en klar och tydlig redovisningsbestämmelse är i grunden en bra inställning men man måste också vara realistisk och se att punktskatterna är vitt skilda mellan branscherna och därför kan kräva olika regler som är anpassade till respektive bransch. SPBI anför vidare följande angående den administrativa hanteringen. Deras uppfattning om skattskyldighetens inträde överensstämmer med Skatteverkets uppfattning. Skattskyldigheten inträder normalt när varan avviker från ett uppskovsförfarande, vanligen när varan lämnar skatteupplaget men med undantag för uppskovsflyttningar. I bränslebranschen är det inte alltid känt vid lastningstillfället för vilken volym skattskyldigheten inträder. En tankbil kan på samma rutt göra såväl uppskovsflyttningar som icke

uppskovsflyttningar. Det förefaller sig därför naturligt att det man redovisar i sin punktskattedeclaration baseras på de volymer där skattskyldigheten de facto har inträtt och inte på den lastade volymen eftersom det skulle medföra en mängd rättningar i efterhand. Att rakt av slopa kopplingen mellan punktskatteredovisningen och affärsredovisningen skulle medföra mycket stora administrativa försvåringar för de branscher som hanterar den sortens produkter som harmoniserade bränslen utgör. SPBI anför att enligt Skatteverkets tolkning är nuvarande praxis inte förenlig med lagtexten. SPBI ifrågasätter denna ståndpunkt. Det är SPBIs uppfattning att de argument för kontroll och förenkling som låg till grund i SOU 1981:83, prop. 1983/84:71 och som också beaktades i prop. 2000/01:118 är en god grund för att få en fungerande kontroll med en rimlig administration. I det fall det idag finns problem med företag som tillämpar bokföringsmetoden kanske det är där regelförändringar behövs. I det fall lagstiftaren väljer att gå på Skatteverkets förslag och skatt inte får redovisas efter levererad volym måste en tillräcklig tid ges för de mycket omfattande systemomläggningar som kommer att krävas för SPBI:s medlemmar. SPBI noterar att de situationer, som medför att en vara avviker från ett uppskovsförfarande i bränslebranschen föranleder en affärshändelse eller en bokföringstransaktion av något slag såsom exempelvis fakturering och uttag för eget bruk eller lageröverföring och därmed fångas skattskyldigheten upp. SPBI vill understryka att lagreglering kring en upplagshavares lagerredovisning redan finns men också genom att varans beskaffenhet och värde ställer stora krav ur miljösynpunkt, logistiksynpunkt och rent kommersiella hänsyn då skatt normalt utgår för förlorad volym. Detta har medfört att branschen har utvecklat omfattande kontrollrutiner för att säkerställa att volymer inte försvinner. SPBI anför bl.a. följande vad avser koppling till momsrapportering. Om en skattskyldig har tagit ut en volym vid månadsskiftet och lasten levereras delvis den sista och delvis den första i nästföljande månad menar SPBI att förslaget medför att det kommer att uppstå differenser i momsdeklarationen på så sätt att den skattskyldige blir skattskyldig för punktskatt i månad ett medan skattskyldighet för moms inträder månad två vilket måste hanteras i bokföringen. Denna post måste sedan vändas i månad två när faktureringen sker. Hela hanteringen leder till ökad administration för den skattskyldige. SPBI anför vidare att det kan uppkomma problem i avseende samband med annan lagstiftning såsom lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen och drivmedelslagen (2011:319).

*Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* har i princip inte något att invända mot förslaget. Det bör dock säkerställas att förslaget inte innebär att företag blir drabbade av en ökad administrativ börda på grund av att redovisningsskyldigheten inträder en annan period än den då den grundande händelsen enligt god redovisningssed behöver bokföras.

*Regelrådet* finner att konsekvensutredningen inte uppfyller kraven om konsekvensutredning vid regelgivning.



## Skälen för promemorians förslag

Sammantaget är de flesta som har yttrat sig över Skatteverkets förslag till nya bestämmelser om redovisningstidpunkt för punktskatter positiva till förslaget eller har inte något att erinra. Vad gäller energiområdet har dock invändningar framförts från främst SPBI och Svensk Energi.

### *Uppskovsbränslen*

Vad gäller flyttningar av bränsle, såsom t.ex. bensin och olja, har *SPBI* motsatt sig ett genomförande av Skatteverkets förslag.

Såsom framgår av Skatteverkets promemoria innebär nuvarande bestämmelser att det föreligger oklarheter kring redovisningstidpunktens inträde, inte minst vad avser varor som hanteras under uppskovsförfarandet. Den tolkning av 26 kap. 23 § andra stycket SFL som Skatteverket ger uttryck för i sin hemställan, och som innebär att redovisningstidpunkten för uppskovsvaror i de flesta fall redan i dag är den period när skattskyldigheten inträder, delas såvitt framgår av *SPBI*:s yttrande inte av samtliga aktörer. Mot bakgrund av att nuvarande bestämmelser ger upphov till tolkningsproblem bedöms det inte vara lämpligt att låta nuvarande bestämmelser kvarstå oförändrade. Frågan är om de invändningar som framförts av *SPBI* föranleder att någon annan lösning bör väljas än den som föreslås i Skatteverkets hemställan.

*SPBI* anför att ett slopande av kopplingen mellan punktskatte-redovisningen och affärsredovisningen skulle medföra mycket stora administrativa svårigheter för de branscher som hanterar den sortens produkter som harmoniserade bränslen utgör. *SPBI* anför även bl.a. att de argument som motiverade att man på 1980-talet valde att koppla redovisningen till bokföringen föreligger även fortsättningsvis.

Det kan konstateras att sedan 1980-talet har tidpunkten för skattskyldighet för de harmoniserade punktskatterna förändrats och kopplingen till civilrättsliga händelser såsom köp tagits bort. Situationen är därmed en annan än när de nuvarande bestämmelserna om redovisningstidpunkten infördes.

Den bestämmelse som är aktuell i detta ärende avser endast frågan om vid vilken tidpunkt punktskatt ska redovisas, dvs. inte frågan om när skattskyldigheten inträder eller hur storleken på den skatt som ska redovisas ska beräknas. Till viss del förefaller de invändningar som tas upp av *SPBI* snarare avse frågan om skattskyldighetens inträde och beräkningen av skatten, dvs. för vilka volymer som skattskyldighet har inträtt vid en viss tidpunkt, än frågan om redovisningstidpunkten. Frågan om skattskyldighetens inträde ligger utanför detta lagstiftningsärende. Det kan dock konstateras att skattskyldighet för harmoniserade varor normalt inträder när en punktskattepliktig vara lämnar skatteupplaget om inte varan omfattas av uppskovsförfarandet. Vissa särregler finns i 5 kap. 1 a § LSE avseende energiprodukter som levereras på en direkt leveransplats och därefter förs in i ett skatteupplag.

Oavsett vilka bestämmelser som ska tillämpas vad gäller tidpunkten för redovisning av skatt så ankommer det på den skattskyldige att säkerställa att tillräckligt underlag finns vad avser de volymer för vilka skattskyldighet har inträtt under en redovisningsperiod. Vilket underlag

som är nödvändigt för att säkerställa tillräcklig information är till största delen en fråga för bolagen och, vid en kontroll, Skatteverket. I många fall kan det antas att det rent praktiskt är möjligt att till deklarationen hämta viss information från affärs- och faktureringsystem, såväl nu som efter den ändring som föreslås av Skatteverket. Information kan även gå att hämta från den lagerbokföring som upplagshavaren ska föra enligt 10 a § LTS, 9 a § LAS och 4 kap. 3 a § LSE.

En utgångspunkt bör vara att redovisningsreglerna för olika punktskatter ska vara så lika som möjligt. Att införa helt skilda bestämmelser för en viss punktskatt bör därför undvikas i den mån det är möjligt. Den ändring som föreslås av Skatteverket och som innebär att redovisningstidpunkten kopplas till tidpunkten för skattskyldighetens inträde har accepterats av en övervägande majoritet av remissinstanserna och det bedöms därför finnas anledning att utgå från detta förslag även för redovisning av punktskatt på bränslen. Vad som har framförts av SBPI medför inte någon annan bedömning.

En aspekt som det förefaller som att SPBI anser är särskilt arbetskrävande är de situationer där flyttningar sker i slutet av en månad eller över ett månadsskifte. Det kan exempelvis vara fråga om en flyttning som sker från ett skatteupplag till en direkt leveransplats den sista dagen i månad 1 och där varorna sedan, av den som tagit emot dem på den direkta leveransplatsen, levereras vidare till en kund den första dagen i månad 2. Mot bakgrund av den särskilda bestämmelsen i 5 kap. 1 a § LSE kan frågan om skattskyldighet i detta fall slutligt avgöras först månad 2, när det står klart om varorna när de tagits emot av kunden förts in i ett skatteupplag eller inte. SPBI har anfört att den av Skatteverket föreslagna ändringen skulle orsaka problem för hantering som sker över månadsskiften eftersom den innebär att redovisningsskyldigheten skulle uppkomma redan månad 1, till skillnad från den tillämpning som sker i dag inom branschen där redovisningsskyldigheten anses uppkomma vid fakturering månad 2 samt en ökad administration vad avser hanteringen av mervärdesskatt.

Mot bakgrund av vad som framförts av SPBI i detta avseende finns det anledning att överväga om det kan vara motiverat att underlätta för branschen vad gäller sådan hantering av bränslen som sker runt ett månadsskifte. Detta skulle kunna åstadkommas genom att införa en möjlighet att redovisa skatt för sådant bränsle för vilket skattskyldighet inträder någon av de sista arbetsdagarna i månaden först under perioden efter den då skattskyldigheten inträder. Detta skulle kunna innebära t.ex. att i exemplet ovan där en flyttning sker till en direkt leveransplats sista dagen i månad 1 (vid vilken tidpunkt skattskyldighet inträder för det fall den inte genom 5 kap. 1 a § visar sig inte ha inträtt alls) får skatten redovisas som om skattskyldigheten inträtt först månad 2 när bränslet levererats och det kunnat konstateras om skattskyldighet inträdde eller inte. En sådan bestämmelse skulle kunna vara till hjälp för branschen i en situation som nämnts som särskilt besvärlig att hantera. En sådan bestämmelse bedöms samtidigt inte medföra några stora problem vid Skatteverkets kontroll. Sammantaget bedöms det finnas skäl att föreslå att det införs en särbestämmelse för redovisning av punktskatt för bränsle som hanteras vid ett månadsskifte. För att begränsa tillämpningen av en sådan särbestämmelse till de situationer där det får anses mest motiverat

bör endast bränslen för vilka skattskyldighet inträtt under någon av de tre sista dagarna i redovisningsperioden omfattas. Det kan inte heller anses motiverat att bestämmelsen ska omfatta situationer där skattskyldighet inträder på grund av att godkännandet av skatteupplaget återkallas, bränslet tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer.

För att uppnå den administrativa förenkling som avses för företagen föreslås att tillämpningen av den föreslagna särbestämmelsen vad avser bränslen ska vara frivillig. Förhållandena kan skilja sig åt mellan olika företag och vad som är administrativt enklast att hantera, huvudregeln eller särbestämmelsen, kan därför också skilja sig åt.

Skattskyldighetens inträde för bränsle som hanteras inom det s.k. lagerhållarsystemet baseras på andra förhållanden (leverans till kund) än inom uppskovsförfarandet. Det är vidare endast ett mindre antal produkter som i praktiken hanteras inom lagerhållarsystemet. Sammantaget bedöms det inte motiverat att den föreslagna särbestämmelsen ska omfatta bränslen som hanteras inom lagerhållarsystemet.

Det föreslås sammantaget att en särskild bestämmelse införs enligt vilken en upplagshavare får redovisa punktskatten i nästföljande period om skattskyldighet enligt 5 kap. 1 § 1 a-b LSE inträder någon av de tre sista dagarna i redovisningsperioden.

Vad gäller punktskatterna på alkohol och tobak finns det inte någon bestämmelse motsvarande 5 kap. 1 a § LSE och det har inte heller i övrigt framkommit behov av särbestämmelser för redovisning av punktskatt i samband med månadsskiften för dessa varuslag. Det föreslås därför inte någon motsvarande bestämmelse för dem.

Skatteverket kan i vissa fall besluta om att redovisningsperioden för punktskatt ska vara ett beskattningsår, jfr 26 kap. 17 § SFL. Om ett sådant beslut har fattats föreslås särbestämmelsen inte få tillämpas.

SPBI har anfört att det kan uppkomma problem avseende sambandet med annan lagstiftning såsom lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen och drivmedelslagen (2011:319). Det kan dock konstateras att de bestämmelser i de nämnda lagarna till vilka SPBI hänvisar, t.ex. 3 kap. 1 e § lagen om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen, utgår från att en rapporteringsskyldighet gäller för bränsle för vilket skattskyldighet, inte redovisningsskyldighet, har inträtt under en viss period. Någon ändring vad avser skattskyldighetens inträde föreslås inte i detta ärende och det är därför svårt att se att de föreslagna ändringarna kan medföra några tillkommande problem att uppfylla rapporteringsskyldigheten.

#### *Elektrisk kraft*

*Svensk energi* har anfört att en korrekt skatteredovisning vid leveranser av elektrisk kraft, eller el, inte kan tas fram förrän mätvärdessystemet har samkörts med kunduppgifter, en process i vilken fakturan genereras. Svensk energi har även anfört att det föreligger risk för stora likviditetseffekter för företagen och har hänvisat bl.a. till de allmänna avtalsvillkor för branschen som har tagits fram i överenskommelse med Konsumentverket.

Enligt Skatteverkets förslag ska redovisningstidpunkten inträda samtidigt som skattskyldigheten inträder. Enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen ska deklarationen för de flesta skattskyldiga lämnas den 26:e i månaden efter den då redovisningstidpunkten inträder (26 kap. 30 § SFL) och för mindre skattskyldiga först den 12:e i andra månaden efter redovisningstidpunkten (26 kap. 26 § SFL).

Vad avser den administrativa hantering som Svensk Energi anför är nödvändig för att sammanställa underlag för redovisningen får det antas att denna i de flesta fall kan ske i början av månaden efter skattskyldighetens inträde. Vid den tidpunkt när deklaration ska lämnas torde mot denna bakgrund tillräcklig information i de flesta fall finnas tillgänglig för att ligga till grund för deklarationen. Något skäl att avvika från Skatteverkets förslag på denna grund kan därför inte anses föreligga.

Vad avser frågan om likviditetseffekter av Skatteverkets förslag kan det konstateras att förslaget i många fall kommer att innebära att skatten ska betalas en månad tidigare än vad som är fallet i dag. Skatteverket har i sin hemställan anfört bl.a. att den skattskyldige får antas ha möjlighet att själv medverka till att dennes likviditet inte påverkas av den ändrade redovisningstidpunkten och att det inte finns skäl nog att anta att de skattskyldiga inte kan få betalt för de levererade varorna och tjänsterna innan skatten ska betalas in till staten. Den uppfattning som redovisas i Skatteverkets hemställan får anses vara rimlig i de flesta fall. Det får anses föreligga tillräckligt lång tid mellan skattskyldighetens inträde och tidpunkten för att skatten ska betalas för att i normala fall företagen ska ha möjlighet att själva anpassa sina kredittider. Frågan är då om det faktum att det i detta fall föreligger en överenskommelse med en statlig myndighet, Konsumentverket, kring allmänna avtalsvillkor för försäljning av el till konsument som innebär att förfallodagen för fakturan som huvudregel bör infalla tidigaste den 28:e dagen i månaden utgör skäl för en annan bedömning.

Den med Konsumentverket ingångna överenskommelsen syftar, såvitt framgår, till att säkerställa att hushållskunder inte tvingas betala sina räkningar alltför tidigt i månaden. Att ändra tidpunkten för betalning av skatten på elektrisk kraft på sådant sätt att den ska vara betald före den 28:e i månaden riskerar att motverka detta syfte eftersom det skapar ett incitament för företagen att även tidigarelägga betalningstidpunkten för sina hushållskunder. Det finns därför anledning att överväga om redovisningstidpunkten för elektrisk kraft bör senareläggas på sådant sätt att det är möjligt för företag i branschen att fakturera sina kunder i enlighet med de allmänna avtalsvillkor för konsumenter vilka har överenskommit med Konsumentverket innan skatten ska redovisas till Skatteverket. Det kan noteras att den risk för fusk som har framförts vad gäller alkohol och tobak, och som anförts som ett motiv för att korta ned tiden för redovisning och betalning av punktskatt, inte gör sig gällande i samma omfattning vad gäller leveranser av el. Sammantaget bedöms det mot bakgrund av elens stora betydelse för privata hushåll finnas anledning att föreslå en särskild bestämmelse om tidpunkt för redovisning av energiskatt på elektrisk kraft.

För att behålla många av de viktiga fördelar som följer av förslaget att koppla redovisningen till skattskyldighetens inträde i stället för bokföringen bör skattskyldigheten vara utgångspunkten för

redovisningen även vid en särbestämmelse för energiskatt på elektrisk kraft. För att åstadkomma en senare deklarations- och betalningstidpunkt föreslås i stället att punktskatten ska redovisas månaden efter den månad då skattskyldigheten inträder. Den särskilda regleringen bör begränsas till sådan skattskyldighet som inträder vid leverans av el, dvs. enligt 11 kap. 7 § 1 a LSE.

Den föreslagna särbestämmelsen motiveras av överenskommelsen med Konsumentverket och hänsynen för hushållskunder. Något skäl att senarelägga deklarations- och betalningstidpunkten för el som levereras till andra än hushållskunder föreligger därför inte. Att göra skillnad mellan hushållskunder och andra kunder genom olika deklarations- och betalningstidpunkter kan dock inte anses lämpligt med hänsyn till den tillkommande administrativa börda detta skulle orsaka för såväl aktörer som Skatteverket. Det skulle även riskera att medföra gränsdragningsproblem. Någon sådan avgränsning föreslås därför inte. Det får inte heller anses motiverat att låta särbestämmelsen endast omfatta större företag som deklarerar enligt bestämmelserna i 26 kap. 30 § SFL. Det föreslås således att energiskatt på elektrisk kraft enligt 11 kap. 7 § 1 a LSE ska redovisas för redovisningsperioden efter den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder.

Skatteverket kan dock i vissa fall besluta om att redovisningsperioden för punktskatt ska vara ett beskattningsår, jfr 26 kap. 17 § SFL. Om ett sådant beslut har fattats föreslås den särskilda regleringen inte få tillämpas.

#### *Ikraftträdande*

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. Bl.a. *SPBI* har framfört att det är mycket viktigt med en tillräcklig omställningstid för företagen att anpassa sig till förslagen. Det närmare tidpunkten för ikraftträdandet kan, när det går att ta ställning till tidsplanen för den fortsatta beredningen av ärendet, behöva analyseras vidare så att en skälig tid lämnas för företagen.

#### *Lagförslag*

Förslagen föranleder ändringar i 26 kap. 23 § SFL.

## 2.2 Hemställan från SPBI

**Promemorians bedömning:** Det saknas anledning att vidare utreda vissa föreslagna ändringar vad avser ansökan om återbetalning av skatt och skattebefriade förbrukare.

**Skälen för promemorians bedömning:** Svenska Petroleum Institutet, numera *Svenska Petroleum & Biodrivmedel Institutet (SPBI)*, anför i en skrivelse den 20 september 2004 till Finansdepartementet (dnr Fi2004/4360) att vissa då föreslagna förändringar i mervärdesskattelagen skulle medföra konsekvenser vad gäller redovisning av avdrag avseende punktskatter. I skrivelsen redovisar SPBI några problem, bl.a. vad gäller likviditet, som skulle kunna uppkomma för vissa aktörer då dessa blir

tvungna att återfå punktskatt genom att själva ansöka om återbetalning av skatt i stället för att kunna köpa bränsle utan skatt. I det senare fallet är det i stället upplagshavaren som yrkar avdrag för skatten i sin deklaration. I skrivelsen anför SPBI att de i en skrivelse till 1998 års punktskatteutredning (SOU 2000:46) pekade på möjligheten att administrera skattebefrielse och nedsättning genom avdragsrätt i skattekontosystemet eftersom flertalet köpare torde vara näringsidkare som inger månatliga skattekontodeklarationer. SPBI hemställer därför att deras tidigare framförda förslag snarast ska genomföras, så att punktskatterestitution kan ske genom avdrag i skattekontodeklarationen.

Den skrivelse som innehåller hemställan är särskilt inriktad på en situation där återbetalning ska ansökas för skatt på bränsle som har använts för vissa skattebefriade ändamål. En sådan ansökan om återbetalning ska enligt nu gällande lagstiftning ske kvartalsvis. Det kan även konstateras att när ett återbetalningsbelopp har fastställts registreras detta på skattekontot på samma sätt som andra belopp som ska betalas eller återfås. SPBI:s hemställan skulle kunna uppfattas som ett yrkande att den kvartalsvisa ansökan om återbetalning ska ersättas med inlämnandet av en månatlig deklaration. Någon befintlig deklaration i vilken en sådan ansökan skulle kunna ingå kan normalt inte antas föreligga eftersom de berörda aktörerna normalt inte är skattskyldiga för punktskatt. Någon sådan ”skattekontodeklaration” som nämns i skrivelsen från SPBI föreligger inte utan de olika skattelagen föranleder olika deklarationer. En ny form av deklaration skulle därmed behöva införas. För den som har rätt till återbetalning förefaller den praktiska skillnaden mot det nuvarande förfarandet främst vara att ansökan (deklarationen) skulle ske månadsvis i stället för kvartalsvis. Detta kan visserligen ha viss effekt på likviditeten men medför samtidigt en betydande ökning av den administrativa bördan. Det har inte framkommit att det föreligger skäl att vidare utreda en sådan ändring.

Den ursprungliga skrivelsen till vilken SPBI hänvisar förefaller snarast avse en mer generell förändring av systemet med skattebefriade förbrukare där dessa själva åläggs att yrka ett avdrag i en deklaration för bränsle som de har införskaffat i beskattat skick, i stället för att de, såsom idag, kan köpa bränsle obeskattat från t.ex. en upplagshavare. Enligt det nuvarande systemet är det upplagshavaren som yrkar avdrag för skatt på bränsle som har levererats till en skattebefriad förbrukare. En sådan förändring som SPBI föreslår skulle få omfattande effekter för de olika berörda aktörerna och en omfattande utredning skulle vara nödvändig för att bedöma de för- och nackdelar som den skulle medföra. Det bedöms inte föreligga skäl att gå vidare med en sådan utredning.

Sammantaget bedöms mot denna bakgrund att det inte finns anledning att vidta någon ytterligare åtgärd med anledning av SPBI:s hemställan.

## 2.3 Korrigering av hänvisning vid registrering enligt skatteförfarandelagen

**Promemorians förslag:** Hänvisningen i bestämmelsen i skatteförfarandelagen om registrering av lagerhållare för vissa tobaksprodukter ändras så att den omfattar alla sådana lagerhållare. Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018.

**Skälen för promemorians förslag:** Bestämmelser om registrering av godkända upplagshavare, registrerade varumottagare och lagerhållare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS, och lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, finns i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. I 7 kap. 1 § 10 SFL anges att den som är skattskyldig enligt 10 eller 13 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1 LTS, 9 eller 12 § eller 15 § första stycket LAS eller 4 kap. 3 eller 6 § eller 9 § första stycket eller 12 § första stycket 1 eller 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 LSE ska registreras av Skatteverket.

Vad avser lagerhållare för snus och tuggtobak sker hänvisning enligt nuvarande lydelse till den som är godkänd som lagerhållare enligt 38 § första stycket 1 LTS. Detta har sin bakgrund i förhållanden som förelåg före punktskatternas infogande i skattekontosystemet (se prop. 2001/02:127). Av förbiseende har hänvisningen inte ändrats trots att den numera är felaktig då den skillnad som förelåg före punktskatternas infogande i skattekontosystemet mellan de som var lagerhållare enligt 38 § första stycket 1 och de som var lagerhållare enligt 38 § första stycket 2–4 inte längre föreligger. Hänvisningen kan lämpligen ändras så att den motsvarar utformningen av hänvisningen i 7 kap. 1 § 10 g SFL till den som är skattskyldig i egenskap av lagerhållare för energiprodukter (hänvisning till 4 kap. 12 § första stycket 1). Det föreslås därför att hänvisningen ändras från 38 § 1 LTS till 36 § 1 LTS.

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i 7 kap. 1 § 10 e SFL.

## 2.4 Undertecknande av ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt

**Promemorians förslag:** Generella bestämmelser om att ansökningar om återbetalning och kompensation av punktskatt ska undertecknas införs för huvuddelen av alla ansökningar.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas första gången på ansökningar om återbetalning och kompensation av punktskatt som lämnas in efter ikraftträdandet.

**Skälen för promemorians förslag:** Enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS, och lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad

LSE, får en enskild under vissa förutsättningar ansöka om återbetalning eller kompensation av punktskatt. Även enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam sker återbetalning av punktskatt. Där sker dock inte någon ansökan av den enskilde på det sätt som gäller enligt övriga lagar. Återbetalning av reklamskatt omfattas mot denna bakgrund inte av nedanstående förslag.

I samband med arbetet med propositionen Vissa statsstödskrav på bränsleskatteområdet (prop. 2015/16:159) uppmärksammades att det saknas formella bestämmelser i lagen om skatt på energi eller skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, om att en ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt ska undertecknas. Detta trots att ansökningar om återbetalning och kompensation av punktskatt många gånger kan avse betydande belopp och komplicerade frågor. I den praktiska tillämpningen har dock ansökningar, såvitt framgår, normalt undertecknats på samma sätt som deklarerationer och andra uppgifter som lämnas till Skatteverket. För att läka bristen i den nuvarande lagstiftningen föreslogs i propositionen bestämmelser om undertecknande för sådana former av ansökningar om återbetalning eller kompensation av punktskatt enligt LSE som omfattades av det lagstiftningsarbetet.

Ansökan om återbetalning av punktskatt kan även förekomma enligt LAS, LTS samt i vissa andra fall i LSE än de som behandlades i prop. 2015/16:159. Även här saknas det i dag bestämmelser om att en ansökan ska undertecknas. Det bedöms lämpligt att även andra ansökningar om återbetalning undertecknas av den sökande. Det föreslås därför att det införs generella bestämmelser om undertecknande av ansökningar om återbetalning och kompensation av punktskatt.

Mot bakgrund av att andra bestämmelser om hur ansökan om återbetalning ska gå till, exempelvis tidsfrister för ansökan, finns i respektive punktskattelag får det anses lämpligt att även bestämmelserna om undertecknande av ansökan placeras där. Det föreslås därför att LTS, LAS och LSE kompletteras med generella bestämmelser om undertecknande av ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt. Eftersom bestämmelser om återbetalning i vissa fall finns på flera ställen i lagarna, t.ex. i lagen om tobaksskatt där återbetalning för snus och tuggtobak regleras särskilt eller i lagen om skatt på energi där återbetalning av energiskatt avseende elektrisk kraft regleras i ett eget kapitel, bör bestämmelser om undertecknande införas i samband med respektive avsnitt.

På samma sätt som gäller vid undertecknande enligt 38 kap. SFL är kravet på undertecknande ett teknikneutralt krav som kan uppfyllas genom undertecknande på papper eller med elektroniska medel. Skatteverket föreskriver vad som krävs i olika situationer.

I prop. 2015/16:159 föreslås att en ansökan ska undertecknas av den sökande själv eller av den som är ombud eller annan behörig företrädare för sökanden. Det bedöms inte föreligga skäl att här föreslå en annan ordning. Såvitt framgår är det vanligt förekommande i dag att ansökan om återbetalning eller kompensation undertecknas av ett ombud. Det bedöms inte finnas anledning att inskränka denna möjlighet genom att begränsa möjligheten att underteckna en ansökan till endast sökanden. I propositionen föreslås även en bestämmelse om att en ansökan som



lämnats för en sökande, som är juridisk person, anses ha lämnats av sökanden om det inte är uppenbart att den som lämnade begäran saknade behörighet att företräda sökanden. En liknande bestämmelse finns i dag i lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete och, vad gäller deklarationer, i 4 kap. 2 § SFL. Det föreslås att en motsvarande bestämmelse ska tas in i de generella bestämmelser om undertecknande av ansökan om återbetalning och kompensation som nu föreslås.

Vad gäller bestämmelserna i 31 d § LTS, 31 d § LAS och 9 kap. 1 § LSE om återbetalning av skatt på varor som har förvärvats av bl.a. utländska beskickningar och internationella organisationer utgör dessa en särskild situation där de föreslagna bestämmelserna om undertecknande av ansökan inte passar in. Det föreslås därför att bestämmelserna om undertecknande av ansökan om återbetalning inte ska omfatta sådan återbetalning som sker enligt nämnda bestämmelser.

Den generella bestämmelse som nu föreslås i 9 kap. LSE bör ersätta de ändringar som föreslogs genom prop. 2015/16:159 och som efter riksdagens beslut trädde i kraft den 1 juli 2016. Det kan även noteras att det pågår arbete inom regeringskansliet som kan komma att medföra ändringar av bestämmelserna i 11 kap. LSE om återbetalning av energiskatt för elektrisk kraft och där det, i linje med förslagen i prop. 2015/16:159 kan komma att föreslås bestämmelser om undertecknande av ansökan om återbetalning (se beslut om lagrådsremiss Vissa frågor på elskatteområdet den 9 juni 2016). Eventuellt behov av att anpassa de nu föreslagna bestämmelserna så att de även omfattar sådana nya återbetalningsbestämmelser som föreslås i lagrådsremissen och andra nödvändiga följdändringar med anledning av pågående lagstiftningsarbete får bedömas i ett senare skede.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas första gången på ansökningar om återbetalning och kompensation av punktskatt som lämnas in efter ikraftträdandet.

#### *Lagförslag*

Förslagen föranleder införandet av fyra nya paragrafer, 31 a § LTS, 31 a § LAS, 9 kap. 12 § och 11 kap. 14 § LSE, samt ändringar i 40 a § LTS och 9 kap. 7 § LSE.

## 2.5 Vissa kompletteringar av bestämmelserna om föreläggande och dokumentationsskyldighet

**Promemorians förslag:** Skatteverket får möjlighet att, efter det att ett beslut om återbetalning eller kompensation av punktskatt har fattats, genom föreläggande inhämta uppgifter som behövs för att kontrollera att riktiga och fullständiga uppgifter har lämnats. En dokumentationsskyldighet införs för den sökande i samband med en ansökan om återbetalning eller kompensation.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018. Bestämmelsen om dokumentationsskyldighet ska tillämpas första gången på ansökningar om återbetalning och kompensation av punktskatt som lämnas in efter ikraftträdandet.

**Skälen för promemorians förslag:** Enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi finns det möjlighet att ansöka om återbetalning eller kompensation av punktskatt i vissa fall. För att en ansökan ska kunna bifallas måste den som ansöker om återbetalning eller kompensation lämna in ett tillräckligt underlag för Skatteverkets bedömning av om det föreligger grund för sådan återbetalning eller kompensation. Skatteverket har i samband med prövningen av ansökan möjlighet att efterfråga de kompletterande uppgifter som anses nödvändiga för att bedöma om återbetalning eller kompensation ska medges.

I vissa fall kan det dock finnas anledning att granska ett ärende på nytt efter det att beslut om återbetalning eller kompensation har fattats. I skatteförarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, regleras vissa särskilda utredningsmöjligheter, t.ex. föreläggande och revision. Skatteverket har enligt 41 kap. 2 § SFL rätt att besluta om revision för att kontrollera uppgifter som lämnats i en ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt. Någon möjlighet för Skatteverket att i stället förelägga den sökande att lämna uppgift som behövs för kontroll av uppgifter i en ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt föreligger dock inte enligt nuvarande bestämmelser. Ett föreläggande får normalt anses utgöra en mindre ingripande åtgärd för den enskilde. Ett föreläggande kan även utgöra en enklare och mer tidseffektiv åtgärd för att t.ex. efterfråga en kopia av en handling som ligger till grund för uppgifter i ansökan än en revision. Det bedöms mot denna bakgrund finnas skäl att införa en möjlighet för Skatteverket att förelägga den som fått återbetalning eller kompensation av punktskatt att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera att denne har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter. Det föreslås därför att en ny bestämmelse införs som ger Skatteverket möjlighet att besluta om sådant föreläggande.

En ytterligare fråga som uppkommer i samband med detta är om det bör införas en bestämmelse i SFL om att den som ansöker om återbetalning eller kompensation av punktskatt ska ha en skyldighet att i skäligen omfattning se till att det finns underlag för kontroll av uppgifter i ansökan, en dokumentationsskyldighet. En generell dokumentationsskyldighet föreligger enligt 39 kap. 3 § SFL för den som är

uppgiftsskyldig enligt 15-35 kap. SFL. Den som ansöker om återbetalning eller kompensation av punktskatt är dock inte, i denna egenskap, uppgiftsskyldig enligt nämnda kapitel. För att Skatteverket ska ha möjlighet att granska och ompröva återbetalningar är det dock viktigt att det finns ett underlag sparad för de uppgifter som har lämnats i ansökan. I många fall utgör detta underlag sannolikt även material som sparas enligt andra bestämmelser, exempelvis därför att det utgör bokföringsmaterial eller underlag för deklarationen, men man kan även tänka sig att det kan vara fråga om material som faller utanför detta. Det föreslås därför att en bestämmelse om dokumentationsskyldighet vid ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt införs.

Ändringar föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. Vad avser bestämmelsen om dokumentationsskyldighet får det anses skäligt att denna endast ska tillämpas på ansökningar om återbetalning och kompensation av punktskatt som avser förhållanden efter ikraftträdandet.

#### *Lagförslag*

Förslagen föranleder en ändring i 39 kap. 1 § SFL samt införandet av två nya paragrafer, 37 kap. 7 a och 39 kap. 3 a § SFL samt nya rubriker före 37 kap. 7 a § och 39 kap. 3 a § SFL.

## 2.6 Beskattning av varor som försvinner under en uppskovsflyttning

**Promemorians förslag:** Skatteverket får besluta om skatt för den som har ställt säkerhet för flyttning av en punktskattepliktig vara under uppskovsförfarandet om sådan punktskattepliktig vara försvinner utan att det går att konstatera att någon oegentlighet har inträffat under flyttningen.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018. Bestämmelserna ska tillämpas första gången på flyttningar som påbörjas efter ikraftträdandet.

**Skälen för promemorians förslag:** I artikel 10 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 14.1.2009, s.12), i det följande punktskattedirektivet, finns bestämmelser om skattskyldighet vid s.k. oegentligheter. Med en oegentlighet avses enligt artikel 10.6 i huvudsak en händelse som inträffar under en flyttning av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande, genom vilken flyttningen eller en del av flyttningen inte avslutas korrekt. Artikel 10 gör skillnad på situationer där det under flyttningen kan konstateras att en oegentlighet har inträffat (artikel 10.1 och 2) och situationer där det inte under flyttningen går att konstatera att någon oegentlighet har inträffat (artikel 10.4). Ett exempel på den senare situationen skulle kunna vara att varorna helt enkelt aldrig kommer fram till sin destination och det inte finns något som talar om vad som kan ha inträffat.

Punktskattedirektivets artikel 10.4 anger följande.

Om punktskattepliktiga varor som flyttas under ett uppskovsförfarande inte har anlänt till destinationsorten och ingen oegentlighet som ger upphov till deras frisläppande för konsumtion enligt artikel 7.2 a har konstaterats under flyttningen, ska oegentligheten anses ha begåtts i avsändarmedlemsstaten och vid den tidpunkt då flyttningen inleddes, utom i de fall då det, inom fyra månader efter den tidpunkt då flyttningen inleddes enligt artikel 20.1, på ett tillfredsställande sätt kan visas för de behöriga myndigheterna i avsändarmedlemsstaten att flyttningen har avslutats i enlighet med artikel 20.2, eller på vilken plats oegentligheten har begåtts.

Om den person som har tillhandahållit garantin enligt artikel 18 inte har, eller har kunnat bli, informerad om att varorna inte anlänt till destinationsorten, ska denne beviljas en tidsfrist på en månad från den tidpunkt då denna information lämnas av de behöriga myndigheterna i avsändarmedlemsstaten, för att få möjlighet att bevisa att flyttningen har avslutats i enlighet med artikel 20.2, eller på vilken plats oegentligheten har begåtts.

Artikel 10 i punktskattedirektivet reglerar således vilket land som har beskattningsrätten i vissa situationer som avviker från det normala förfarandet. Genom artikelns bestämmelser fastställs även vid vilken tidpunkt frisläppandet för konsumtion ska anses ha ägt rum, av vilket följer tidpunkten för skattskyldighetens inträde. I artikel 8.1 ii finns bestämmelser om vem som ska vara skattskyldig när beskattning ska ske enligt artikel 10.1, 10.2 och 10.4.

I samband med genomförandet av punktskattedirektivet i svensk lagstiftning infördes bestämmelserna i artikel 10.1 och 2 i 27 § LTS, 26 § LAS och 4 kap. 2 § LSE. Vad gäller bestämmelserna i artikel 10.4 uttalades i förarbetena (prop. 2009/10:40 s 181 ff) följande. ”Av artikel 10.4 i punktskattedirektivet (och dess motsvarighet i artikel 20.3 i cirkulationsdirektivet) följer att beskattning av varor som flyttas under ett uppskovsförfarande, och som inte anländer till destinationsorten (dvs. de försvinner), samtidigt som någon oegentlighet inte kunnat konstateras, ska ske i avsändarmedlemsstaten. Beskattning ska således ske här i Sverige om varorna avsänts härifrån. Då följer beskattningsrätten av huvudregeln i 20 § 1 a eller 2.”

Vid tillämpning av bestämmelsen i artikel 10.4 kommer avsändarmedlemsstaten, såsom anges i förarbetsuttalandet, ha beskattningsrätten för varorna. Det kan dock konstateras att det utöver detta även föreligger andra aspekter av bestämmelsen. Genom bestämmelsen klargörs att, och när, en flyttning, som när den påbörjas är en uppskovsflyttning, övergår till att inte vara en korrekt uppskovsflyttning. Utan denna bestämmelse kan det hävdas att det är oklart när, eller till och med om, den medlemsstat där den avsändande upplagshavaren befinner sig får beskatta varorna. Bestämmelsen innehåller en tidsfrist på fyra månader inom vilken det är möjligt att visa att varorna har kommit fram på ett korrekt sätt eller att en oegentlighet har inträffat. Om sådan bevisning inte inkommer anses ett frisläppande för konsumtion ha ägt rum vid den tidpunkt då flyttningen inleddes och skattskyldighet kan därmed komma i fråga. Bestämmelsen innehåller

således andra kriterier än vad som gäller vid de normala bestämmelserna om skattskyldighetens inträde.

Det har visat sig att den vid genomförandet gjorda bedömningen att inte införa några särskilda bestämmelser för de situationer som avses i artikel 10.4 orsakar oklarheter och vissa problem och medför att Skatteverket inte i alla situationer har möjlighet att agera där oegentligheter förekommer. Ett exempel på problem som uppkommer är att det inte förefaller finnas någon möjlighet att åberopa en flyttningssäkerhet om varorna kommer bort eftersom resonemanget vid implementeringen utgår från att skattskyldighet inträder när varan lämnar skatteupplaget snarare än genom att varan avviker från en påbörjad flyttning under uppskovsförfarandet. Det bedöms mot bakgrund av dessa oklarheter och problem finnas anledning att komplettera lagstiftningen med särskilda bestämmelser som reglerar den situation som avses i artikel 10.4.

En fråga som uppkommer vid utformningen av sådana särskilda bestämmelser är vilken slags förfarande som bör tillämpas. Vid beskattning i samband med oegentligheter i de fall som avses i artikel 10.1 och 10.2 tillämpas i dag inte det normala förfarandet enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, med bl.a. deklarationsskyldighet. I stället fattar Skatteverket ett särskilt beslut om oegentlighetsbeskattning enligt 34 a §§ LTS, 34 a § LAS eller 6 kap. 1 a § LSE (ett särskilt förfarande där skattskyldighet uppkommer först genom beslut från Skatteverket).

I andra fall än oegentlighetsbeskattning sker redovisning av skatten enligt bestämmelser i 26 kap. SFL. Att tillämpa de normala bestämmelserna för redovisning av skatt på en sådan situation som avses i artikel 10.4 skulle dock medföra betydande oklarheter. I en sådan situation som avses i artikel 10.4 avsänds varorna under uppskovsförfarandet. Någon skattskyldighet inträder därmed inte när varorna lämnar skatteupplaget. Först i efterhand är det möjligt att konstatera att varorna inte har kommit fram och enligt bestämmelserna i artikel 10.4 ska det då anses som att en oegentlighet har inträffat vid den tidpunkt när uppskovsflyttningen påbörjades. Eftersom det föreligger en möjlighet att under fyra månader komma in med bevis på att flyttningen har avslutats korrekt eller var en oegentlighet har ägt rum är det först efter denna tid som det går att säga att en oegentlighet anses ha inträffat enligt artikel 10.4. Om den enskilde skulle anses vara skyldig att redovisa skatten kan en sådan skyldighet svårligen anses ha uppkommit innan fyramånadersperioden har löpt ut. Vid den tidpunkten har dock deklarationstidpunkten för den aktuella redovisningsperioden passerats och det som skulle återstå vore i så fall att begära en omprövning av beslutet om skatt för den redovisningsperiod då varorna lämnade skattupplaget.

Även om en särskild redovisningsbestämmelse skulle läggas in i lagstiftningen innebärande att sådan skatt som här är aktuell ska redovisas vid en senare tidpunkt, t.ex. den månad då fyramånadersfristen löper ut får det anses att det kvarstår betydande osäkerhet. Den avsändande upplagshavaren har exempelvis inte direkt tillgång till information om ev. uppgifter som andra personer eller medlemsstater kan ha lämnat till Skatteverket för att visa att varorna mottagits korrekt eller

att en oegentlighet har inträffat på vägen. Det kan även anses mindre lämpligt med en sådan lösning av andra skäl. Bestämmelserna i artikel 10 i punktskattedirektivet får anses vara avsedda att reglera sådana särskilda situationer där de normala bestämmelserna om skattskyldighet inte är tillräckliga, bl.a. därför att det först vid en senare tidpunkt än den då skattskyldighet normalt inträder går att bedöma i vilken medlemsstat skatt ska betalas, vem som ska vara skyldig att betala skatten och vid vilken tidpunkt skattskyldigheten ska anses ha inträtt. Artikel 10 fördelar även beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i olika situationer vilket talar för att den enskilde inte ska avgöra vilken av bestämmelserna som ska tillämpas i ett enskilt fall.

Det får mot bakgrund av vad som ovan anförts anses lämpligt att även vad gäller artikel 10.4 införa bestämmelser som motsvarar de som i dag gäller vid tillämpning av övriga delar av artikel 10, dvs. ett förfarande där skattskyldighet uppkommer genom beslut av Skatteverket. Sammantaget föreslås mot bakgrund av ovanstående att det införs nya bestämmelser i LTS, LAS och LSE enligt vilka Skatteverket kan besluta om skatt för varor som försvinner under en uppskovsflyttning utan att en oegentlighet kan konstateras under flyttningen.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. Det föreslås att de nya bestämmelserna om beskattning vid oegentligheter ska tillämpas första gången på flyttningar som påbörjas efter ikraftträdandet.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder införandet av tre nya paragrafer, 27 a § LTS, 26 a § LAS och 4 kap. 2 a § LSE, omnumrering av nuvarande 4 kap. 2 a § LSE till 4 kap. 2 b § LSE samt ändringar av 29 och 34 a §§ LTS, 28 och 34 a §§ LAS och 6 kap. 1 a § och 9 kap. 11 § LSE.

## 2.7 Vissa kompletteringar av bestämmelserna om varor som avsänds av små vinproducenter

**Promemorians förslag:** En mottagare av varor som avsänds från en sådan liten vinproducent som i sitt hemland har beviljats undantag från vissa bestämmelser i uppskovsförfarandet ska underrätta Skatteverket skriftligen om mottagandet av varorna. Vissa förtydliganden görs vidare vad gäller villkoren för flyttning av sådana varor under uppskovsförfarandet. Det klargörs även att uppskovsflyttningar av vin som omfattas av de särskilda bestämmelserna om små vinproducenter omfattas av bestämmelserna om transportkontroll. En förare är därvid skyldig att se till att det följedokument för flyttning av vinprodukter som föreskrivs för dessa fall följer med transporten och tillhandahålls Tullverket vid en transportkontroll.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018. Bestämmelserna ska tillämpas första gången på flyttningar som påbörjas efter ikraftträdandet.

**Skälen för promemorians förslag:** I rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 14.1.2009, s.12), i det följande punktskattedirektivet, uppställs en rad förutsättningar för att varor ska omfattas av uppskovsförfarandet och en flyttning anses ske under uppskov. I artikel 40 i punktskattedirektivet ges dock möjlighet för medlemsstaterna att göra undantag från många av dessa villkor för små vinproducenter. Vissa medlemsstater har valt att använda sig av denna möjlighet. Antalet fall där vinprodukter flyttas till Sverige från en sådan liten vinproducent som i sitt hemland har fått ett undantag enligt artikel 40 får dock antas vara mycket begränsat. Det är härvid viktigt att notera att varorna endast får flyttas inom uppskovsförfarandet, dvs. de kan inte skickas till en privatperson.

Den 1 januari 2013 infördes i lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS, en särskild bestämmelse för att klargöra att varor anses flyttas under uppskovsförfarandet när de befinner sig på svenskt territorium om varorna avsänds av en vinproducent som enligt nationella bestämmelser i avsändarmedlemsstaten med stöd av artikel 40 i punktskattedirektivet undantas från kraven i kapitel fyra i det direktivet (se prop. 2011/12:155).

Under år 2015 har diskussioner pågått inom kommissionens expertgrupp för indirekt skatt kring tolkningen av artikel 40 i punktskattedirektivet. Dessa diskussioner har lett till framtagandet av vissa gemensamma riktlinjer för tolkningen av bestämmelsen. I samband med dessa diskussioner har det uppmärksamats nationellt att det föreligger vissa oklarheter i den svenska lagstiftningen. Även om det är fråga om ett begränsat antal flyttningar bör lagstiftningen kompletteras för att undanröja dessa oklarheter.

Varor som flyttas under uppskovsförfarandet omfattas normalt av krav på dokumenthantering genom det datoriserade systemet EMCS (Excise Movement Control System). Detta innebär bland annat att ett elektroniskt administrativt dokument ska lämnas genom det datoriserade systemet innan flyttningen påbörjas (se t.ex. artikel 21.2 i punktskattedirektivet och 21 b § LAS). Den administrativa referenskod som då erhålls av den behöriga myndigheten i avsändarlandet ska följa varorna under hela flyttningen (se t.ex. artikel 21.6 i punktskattedirektivet och 21 c § LAS). Vid mottagandet ska mottagaren lämna en mottagningsrapport genom det datoriserade systemet (se t.ex. 21 f § LAS). Enligt bestämmelserna i artikel 40 i punktskattedirektivet får varor som flyttas från små vinproducenter undantas från dessa krav. Vissa EU-rättsliga bestämmelser om följedokument vid transporter av vinprodukter ska i stället gälla i dessa fall. Dessa bestämmelser finns numera i kommissionens förordning (EG) nr 436/2009 av den 26 maj 2009 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EG) nr 479/2008 när det gäller vinodlingsregistret, de obligatoriska deklARATIONERNA och framtagningen av uppgifter för marknadsuppföljning, följedokumentet vid transport av produkter och de register som ska föras inom vinsektorn vilken har ersatt den förordning, (EG) nr 884/2001 av den 24 april 2001, till vilken artikel 40 i punktskattedirektivet hänvisar. Ett godkänt följedokument enligt denna förordning ersätter således det elektroniska administrativa dokumentet och ska medfölja varorna vid flytten.

Följedokumentet kan vara ett administrativt eller kommersiellt dokument som innehåller en viss tilldelad referenskod enligt bestämmelserna i artikel 24.1.a.iii i förordning (EG) 436/2009 (i dess lydelse genom kommissionens förordning 314/2012):

”Ett av följande dokument som utfärdats på de villkor som fastställts av den avsändande medlemsstaten, för produkter som inte är belagda med punktskatt och för produkter belagda med punktskatt som skickas av små producenter i enlighet med artikel 40 i direktiv 2008/118/EG:

— Om medlemsstaten använder ett informationssystem, en utskrift av det elektroniska följedokumentet utfärdat enligt ovan eller en utskrift av ett handelsdokument på vilket det är möjligt att tydligt utläsa det MVV-nummer som tilldelats av systemet.

— Om medlemsstaten inte använder ett informationssystem, ett administrativt dokument eller ett handelsdokument som innehåller det MVV-nummer som tilldelats av det behöriga organet eller avsändaren.”

Några bestämmelser som möjliggör för svenska vinproducenter att medges undantag från kraven i punktskattedirektivet har inte införts i den svenska lagstiftningen. En sådan flyttning av vin från en liten vinproducent som här diskuteras påbörjas därmed alltid från något annat EU-land där ett sådant undantag har införts. Det är således inte bestämmelserna i 21–24 §§ LAS om dokumenthantering vid flyttning av uppskovsvaror som är aktuella när flyttningen påbörjas. Något särskilt undantag från dessa bestämmelser med anledning av artikel 40 i punktskattedirektivet blir därmed inte aktuellt. Det kan däremot finnas anledning att i den svenska lagstiftningen upplysa om att ett följedokument för transport av vinprodukter får ersätta den administrativa referenskod som ska följa varorna under flyttningen enligt artikel 21.6 i rådets direktiv 2008/118/EG. Bestämmelsen i 7 f § LAS som rör undantaget för små vinproducenter föreslås därför kompletteras med en sådan information.

Av artikel 40 i punktskattedirektivet följer vidare att den som tar emot varor som avsänts av en sådan liten vinproducent som omfattas av ett undantag enligt artikeln ska underrätta de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten om de mottagna leveranserna av vin. Denna skyldighet för mottagaren av varorna att underrätta behörig myndighet finns inte i dag reglerad i LAS. Det är inte helt klart under direktivet om det är behörig myndighet för frågan om punktskatt eller behörig myndighet för jordbruksprodukter som avses. Mot bakgrund av att bestämmelsen återfinns i punktskattedirektivet kan det dock antas att bestämmelsen i artikel 40 tar sikte på den behöriga myndigheten för punktskatt. I vissa fall, där mottagaren är en registrerad varumottagare, ska även punktskatt utgå för de berörda varorna vid mottagandet. Det kan därför antas att det finns ett visst intresse för Skatteverket att få kännedom om att sådana varor har mottagits. Det föreslås sammantaget att en bestämmelse om att underrättelse ska ske införts i LAS. Bestämmelsen bör placeras i avsnittet om dokumenthantering vid



varuflyttningar enligt uppskovsförfarandet efter de bestämmelser som reglerar det normala förfarandet för uppskovsflyttningar. För att underlätta läsningen bör en ny rubrik införas före den nya paragrafen som klargör att fråga är om bestämmelser avseende flyttningar från små vinproducenter.

Enligt de rekommendationer som tagits fram inom kommissionens expertgrupp för indirekta skatter ska den mottagande upplagshavaren eller registrerade varumottagaren bevara en kopia av transportdokumentet för att möjliggöra kontroll. De varor som skickas enligt de aktuella bestämmelserna ska beskattas i Sverige, antingen när de tas emot av en registrerad varumottagare eller, om de har tagits emot av en upplagshavare, när de lämnar uppskovsförfarandet. De bestämmelser som finns i dag om dokumentationsskyldighet enligt 39 kap. 3 § SFL och lagerredovisning enligt 9 a § LAS får, tillsammans med den underrättelseskyldighet som föreslås ovan, anses tillräckliga för att säkerställa att ett tillräckligt underlag för beskattning finns tillgängligt. Någon särskild bestämmelse avseende bevarande av en kopia av det aktuella dokumentet förslås därför inte.

Enligt 9 b § och 12 § LAS ska upplagshavare respektive registrerade varumottagare som tar emot varor som flyttats under uppskovsförfarandet göra detta på den plats (skatteupplag, ordinarie mottagningsplats eller direkt leveransplats) som angetts i det elektroniska administrativa dokumentet eller ersättningsdokumentet. Motsvarande bör gälla vid flyttningar av vinprodukter från små vinproducenter. En hänvisning förslås därför införas till den plats som anges i följedokumentet för transport av vinprodukter.

Om punktskattepliktiga varor som flyttas från ett annat EU-land inte åtföljs av sådana dokument som föreskrivs i punktskattedirektivet, för uppskovsvaror normalt den administrativa referenskoden som avses i artikel 21.6 i direktivet, kan åtgärder vidtas enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, förkortad LPK, bl.a. i form av transportkontroll, transporttillägg och straffrättsliga åtgärder. Som tidigare har sagts ersätts de dokument som normalt ska följa uppskovsvaror för de nu aktuella vinprodukterna av ett följedokument för transport av vinprodukter. Motsvarande åtgärder enligt LPK som är aktuella i fråga om andra uppskovsvaror bör kunna vidtas om vinprodukter som flyttas från små vinproducenter enligt reglerna i artikel 40 i punktskattedirektivet inte åtföljs av ett sådant följedokument. Den nuvarande lagstiftningen ger inte tydligt uttryck för vad som gäller i dessa fall. En hänvisning till artikel 40 i punktskattedirektivet förslås därför införas i 1 kap. 5 a § andra stycket LPK. Någon ändring i första stycket är däremot inte nödvändig eftersom en flyttning av sådana vinprodukter som här är aktuella, såsom tidigare har nämnts, alltid påbörjas i ett annat EU-land. Begreppet följedokument för flyttning av vinprodukter föreslås även inkluderas i de uppräknningar av dokument som görs i 1 kap. 6 § och 2 kap. 6 § LPK för att klargöra att dessa skyldigheter även avser situationer där ett sådant följedokument med stöd av artikel 40 i punktskattedirektivet ersätter den administrativa referenskoden. Genom de klargöranden som sålunda föreslås står det klart att bestämmelserna i LPK om t.ex. transportkontroll och straff är tillämpliga även för varor som avsänds av små vinproducenter som

omfattas av undantag enligt artikel 40 i punktskattedirektivet. Några ytterligare ändringar i LPK bedöms därför inte nödvändiga.

Under diskussionerna i expertgruppen för indirekt skatt har det framkommit att en flyttning från en liten vinproducent enligt bestämmelserna i artikel 40 i punktskattedirektivet inte kan bli aktuell i samband med export. Detta mot bakgrund av att det där inte finns någon mottagare för flyttningen. De krav som uppställs i artikel 40 kan därmed inte uppfyllas. För tydlighetens skull föreslås därför 7 f § punkt 3 LAS ändras så att det framgår att flyttning inte ska ske till en plats där varorna lämnar gemenskapens territorium (dvs. en destination enligt artikel 17.1.a.iii). Diskussionerna föranleder inte andra ändringar i 7 f § punkt 3.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. Det föreslås att bestämmelserna ska tillämpas första gången för flyttningar som påbörjas efter ikraftträdandet.

#### *Lagförslag*

Förslagen föranleder ändring i 7 f §, 9 b § och 12 § LAS, 1 kap. 5 a och 6 §§ och 2 kap. 6 § LPK samt införandet av en ny paragraf 24 a § LAS och en ny rubrik närmast före denna paragraf.

## 2.8 Skatteupplag i bostad

**Promemorians förslag:** Ett utrymme som används som eller är avsett att användas som bostad får inte godkännas som skatteupplag.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018. Bestämmelserna ska tillämpas första gången vid beslut om nya godkännanden som fattas efter ikraftträdandet.

**Skälen för promemorians förslag:** Enligt rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 14.1.2009, s.12), i det följande punktskattedirektivet, och de svenska lagar som genomfört detta direktiv ska en upplagshavare ha ett godkänt skatteupplag för hantering av skattepliktiga varor under uppskov. I ett sådant skatteupplag får upplagshavaren tillverka och förvara punktskattepliktiga varor. I lagstiftningen uppställs i dag inte några särskilda krav på det utrymme som ska godkännas som skatteupplag annat än att det ska vara beläget i Sverige. Av förordningen (2010:173) om alkoholskatt, förordningen (2010:177) om tobaksskatt och förordningen (2010:178) om skatt på energi följer att Skatteverket får meddela föreskrifter om godkännande av skatteupplag. Sådana föreskrifter har meddelats av Skatteverket genom SKVFS 2013:12 Skatteverkets föreskrifter om godkännande av skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Ett skatteupplag utgör en del av en verksamhet med hantering av obeskattade alkohol-, tobak- eller energiprodukter av viss omfattning och det är viktigt att det är möjligt för Skatteverket att genomföra de kontroller som kan vara nödvändiga i utrymmet. En möjlighet för

Skatteverket att genomföra punktskattebesök i skatteupplag för att kontrollera den som är godkänd upplagshavare infördes i april 2014 för att förbättra kontrollen av punktskattepliktiga varor. Vid införandet begränsades möjligheten till punktskattebesök dock genom att sådant besök inte får ske i bostad, se 6 kap. 11 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, förkortad LPK, (se prop. 2013/14:10).

Det kan inte uteslutas att skatteupplag skulle kunna förekomma även i utrymmen som används som eller är avsedda att användas som bostad. Eftersom punktskattebesök enligt 6 kap. LPK inte får ske i bostäder innebär detta att Skatteverkets möjligheter till kontroll begränsas. Det kan inte anses lämpligt att det som skatteupplag ska godkännas utrymmen där Skatteverkets möjligheter till kontroll är mer begränsad än andra. Inte heller i övrigt kan det anses skäligt att det ska föreligga en möjlighet att ha ett skatteupplag i ett utrymme som även utgör bostad. Mot bakgrund av vikten av att hanteringen av obeskattade punktskattepliktiga varor sker på ett säkert och kontrollerbart sätt föreslås därför att det införs en bestämmelse om att som skatteupplag inte får godkännas ett utrymme som används som eller är avsett att användas som bostad. En sådan begränsning bedöms vara av sådan generell karaktär att den lämpligen bör göras direkt i lagtexten.

Vid bedömningen av om ett utrymme kan godkännas som skatteupplag bör beaktas sådant som var utrymmet är placerat, hur det är utformat och vad det används till. En bedömning får härvid göras i det enskilda fallet. Ett utrymme som endast går att nå genom att andra bostadsutrymmen passerar får dock normalt anses vara avsett att använda som bostad och bör inte godkännas som skatteupplag. Även om utrymmet är så placerat att den enda vägen till bostaden är genom utrymmet får det anses att utrymmet normalt utgör en del av bostaden. Ett avskilt utrymme vilket har en särskild ingång och vilket inte kan nås via den övriga bostaden bör däremot kunna godkännas som skatteupplag om det i övrigt är lämpligt för detta och det står klart att det endast är inrättat för verksamheten och inte t.ex. används för privat förvaring eller andra privata ändamål.

I samband med införandet av bestämmelserna om punktskattebesök uttalades i förarbetena (prop. 2013/14:10) bl.a. att om verksamheten bedrivs i anslutning till bostaden i en lokal som är avskild från bostadsytorna bör lokalen där verksamheten bedrivs däremot betraktas som en verksamhetslokal där punktskattebesök får göras.

Det kan konstateras att i vissa fall kan de befintliga krav som uppställs för ett godkännande som upplagshavare sannolikt i praktiken medföra att det inte är möjligt att ha ett skatteupplag i en bostad, exempelvis kravet i 4 kap. 3 § första stycket 3 lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, om att upplagshavaren ska avse att i större omfattning hålla bränslen i lager. Det kan dock inte anses motiverat att göra något särskilt undantag från sådana fall utan den föreslagna bestämmelsen bör införas såsom en generell gällande bestämmelse i såväl lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS, som LSE.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018. Bestämmelsen innebär en inskränkning i möjligheten att erhålla ett godkännande som upplagshavare. Det kan inte uteslutas att det i dag kan förekomma att

vissa upplagshavare har fått ett utrymme som används eller är avsett att användas som bostad godkänt som skatteupplag. Ett godkännande av ett skatteupplag får återkallas bl.a. om förutsättningarna för godkännande inte längre finns (se t.ex. 12 § LTS, 11 § LAS och 4 kap. 5 § LSE). Skatteverket har ett ansvar för att fortlöpande pröva om förutsättningar för godkännande föreligger. Till skillnad från vad som annars gäller bedöms det i detta fall inte föreligga tillräckliga skäl att låta de nya kraven även gälla för befintliga godkännanden. En särskild ikraftträdandebestämmelse föreslås därför införas enligt vilken de nya bestämmelserna tillämpas första gången vid beslut som fattas efter ikraftträdandet.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i 10 § LTS, 9 § LAS och 4 kap. 3 § LSE.

## 2.9 Uppgifter om registrerade avsändare i beskattningsdatabasen

**Promemorians förslag:** Uppgift om godkännande som registrerad avsändare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi ska i vissa fall få lämnas ut till enskild. Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2018.

**Skälen för promemorians förslag:** Enligt 27 kap. 1 § första stycket offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, gäller sekretess i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Av andra stycket samma paragraf följer att sekretess vidare gäller bl.a. i verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, förkortad SdbL, för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen. Av 27 kap. 6 § OSL framgår att sekretessen inte gäller för beslut, varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs, såvida inte beslutet meddelas i ärende om förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga, beskattning av utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner när beslutet har fattats av Forskarskattenämnden, trängselskatt eller prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Enligt 27 kap. 7 § hindrar inte sekretessen enligt 1 § att uppgift lämnas till enskild enligt vad som förskrivs i bl.a. lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. I 2 kap. 5 § SdbL är reglerat vilka uppgifter som får lämnas ut till en enskild, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

Av ett ställningstagande från Skatteverket (2007-04-03, dnr 131 199983-07/111) följer att den sekretessbrytande bestämmelsen i 2 kap. 5 § SdbL tillämpas, till den del den avser punkterna 3–8, på det sättet att

uppgift endast lämnas om att en namngiven enskild är registrerad eller inte. Skatteverket lämnar således inte ut sammanställningar som visar vilka enskilda som är registrerade i aktuella avseenden inom t.ex. ett visst geografiskt område.

Lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, förkortad LAS, och lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, innehåller bestämmelser om s.k. registrerade avsändare. Skatteverket beslutar huruvida någon får godkännas som registrerad avsändare liksom om ett godkännande ska återkallas (se 15 § LTS, 14 § LAS och 4 kap. 8 § LSE). Eftersom sådana beslut inte omfattas av undantagen i 27 kap. 6 § OSL omfattas de av sekretess enligt 27 kap. 1 §.

Det har framkommit att det finns ett behov av att ändra SdbL därför att exempelvis upplagshavare kan ha intresse av att ta del av uppgift om huruvida någon är godkänd som registrerad avsändare. Denna information är avgörande för att kunna bedöma om en vara har flyttats under uppskovsförfarande eller inte. Detta skulle kunna underlättas genom en bestämmelse som anger att besluten får lämnas ut. Besluten kan emellertid innehålla känslig information, särskilt i skälen för besluten om återkallande av godkännande. Den efterfrågade informationen från en tredje person är endast huruvida en fysisk eller juridisk person är godkänd som registrerad avsändare och från vilken tidpunkt detta gäller. Författningsbestämmelsen bör därför utformas med beaktande av detta.

Sekretess till skydd för enskild kan enligt 12 kap. 2 § OSL som huvudregel hävas helt eller delvis av den enskilde. Om samtycke till utlämnande av en uppgift som omfattas av 27 kap. 1 § OSL inte föreligger och uppgiften inte omfattas av undantagen 27 kap. 6 § OSL är det en förutsättning för att uppgiften ska kunna lämnas ut till en enskild att detta följer av någon av de författningar som 27 kap. 7 § OSL hänvisar till. Eftersom behovet av sekretess för uppgiften huruvida någon är godkänd som registrerad avsändare inte gör sig särskilt starkt gällande och då det kan finnas situationer där den enskildes samtycke inte kan inhämtas eller det kan vara omständligt att inhämta det bör en ändring göras i 2 kap. 5 § SdbL. Det föreslås att en sådan uppgift får lämnas ut, om det inte av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs. Motsvarande bestämmelser finns i dag vad avser godkännanden som skattebefriad förbrukare (se prop. 2004/05:99).

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring av 2 kap. 5 § SdbL.

## 3 Konsekvensanalys

### 3.1 Inledning

Förslagen i denna promemoria rör till stor del förändringar som syftar till att förenkla eller göra skatteförfarandet mer enhetligt för punktskatter. Syftet med förslagen behandlas mer utförligt i avsnitt 2. Om alternativa utformningar tidigare föreslagits diskuteras även de i avsnitt 2. Gällande rätt är ofta ett rimligt referensscenari och finns beskrivet i bakgrunden till respektive förslag.

Förslagen bedöms sammantaget ha ingen eller mycket begränsad påverkan på det jämställdhetspolitiska målet om ekonomisk jämställdhet. Förslagen bedöms inte heller påverka hushållen eller ha några nämnvärda andra sociala konsekvenser. Det av promemorians förslag som kan innebära tydligt förändrade kostnader för punktskatteskyldiga företag är förslaget om redovisningsskyldighetens inträde. Då kostnaden för enskilda företag sammantaget är begränsade och kostnaderna sannolikt kan fördelas på stora grupper bedöms förslaget ändå inte ha några nämnbara sociala konsekvenser. Gällande samtliga förslag i promemorian bedöms dessa inte påverka några andra kostnader för företagen om inte annat nämns under förslaget i avsnitt 3.33.3. Förslagen bedöms heller inte påverka de energi- och miljöpolitiska målen.

Gällande informationsinsatser för företag och enskilda bedöms det att Skatteverket som ett led i sina informationsinsatser är bäst lämpat att avgöra om förslagen föranleder särskilt behov av information.

### 3.2 Offentligfinansiella effekter

#### *Redovisningsskyldighetens inträde*

En lagändring som påverkar betalningstidpunkten för punktskatt får en uppbördseffekt som påverkar de offentliga finanserna. I detta fall förväntas lagändringen få en offentligfinansiell effekt till följd av att betalningen av vissa punktskatter sannolikt kommer att tidigareläggas, vilket i sin tur påverkar skattebasen för direkt skatt.

Den offentligfinansiella bruttoeffekten 2018 bedöms till ca 16 miljoner kronor och beräknas som skillnaden mellan nuvärdet av betalningsströmmen före och efter lagändringen. Den ränta som används i nuvärdesberäkningen är, då ändringen är permanent, den 10-åriga statobligationsräntan. För år 2018 prognosticeras räntan till 2,98 procent. Den offentligfinansiella nettoeffekten 2018 till 2021 beräknas till 13 miljoner kronor och skiljer sig från bruttoeffekten då kostnaderna ökar för de skattskyldiga som måste betala skatten tidigare. Denna kostnadsökning leder till lägre beskattningsbara inkomster i näringsverksamheten och därmed minskade skatteintäkter. Beräkningen utgår i stort från samma antaganden som i Skatteverkets hemställan där

det antas att de skattskyldighetsgrundande händelserna fördelar sig jämt över månaden och att skatten är jämt fördelad mellan alla skattskyldighetsgrundande händelser. Den antagna genomsnittliga tiden mellan den skattskyldighetsgrundande händelsen och faktureringen kortas dock från femton till sju dagar på grund av att andra skattskyldiga ingår i promemorians förslag. Dels då förslaget i promemorian till skillnad från Skatteverkets hemställan innebär att skattskyldiga för elektrisk kraft exkluderas från förändringen och tiden mellan skattskyldighetsgrundande händelse och fakturering för dessa bedöms vara längre än för genomsnittet. Dels för att även skattskyldiga för uppskovsbränslen efter remissynpunkt från SPBI i viss utsträckning bedöms påverkas av förändringen och därmed inkluderas i beräkningen.

#### *Undertecknande av ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt*

Förslaget syftar till att förstärka kontrollen kring ansökningar om återbetalning och kompensation och i förlängningen till att förhindra fusk genom sådana ansökningar. Det är dock svårt att uppskatta den offentligfinansiella effekten av eventuellt förhindrat fusk.

#### *Vissa kompletteringar av bestämmelserna om föreläggande och dokumentationsskyldighet*

Förslaget syftar till att förbättra och underlätta Skatteverkets möjligheter till kontroll efter beslut om återbetalning eller kompensation av punktskatt. Det kan antas att Skatteverket i vissa fall skulle kunna ingripa genom omprövning av ett beslut om återbetalning eller kompensation av punktskatt vid en tidigare tidpunkt eller i fler situationer än i dag. Det är dock mycket svårt att uppskatta den offentligfinansiella effekten av detta.

#### *Beskattning av varor som försvinner under en uppskovsflyttning*

Förslaget syftar till att säkerställa att Skatteverket kan besluta om skatt i vissa situationer där varor försvinner under en uppskovsflyttning. Eftersom Skatteverket har uppgett att verket i dag avstår från att driva vissa frågor på grund av att de nuvarande bestämmelserna är oklara så kan en viss positiv effekt eventuellt uppkomma med anledning av förslaget. Samtidigt är det relativt ovanligt att varor försvinner under flyttning från en avsändare i Sverige på sådant sätt att beslut enligt dessa bestämmelser skulle bli aktuella.

#### *Övriga förslag*

Förslagen som berör registrering enligt skatteförfarandelagen, förtydligandet av bestämmelserna om varor som avsänds av små vinproducenter, skatteupplag i bostad samt förslaget om uppgifter om registrerade avsändare i beskattningsdatabasen bedöms inte medföra några offentligfinansiella effekter.

### 3.3 Effekter för företagen och enskilda

#### *Redovisningsskyldighetens inträde*

I Skatteverkets hemställan om redovisningstidpunkt konstateras att det är de som är skattskyldiga för reklam, bekämpningsmedel, naturgrus, snus och tuggtobak, bränslen såsom råttolja, naturgas, torv, kol och koks samt el, som främst kommer att beröras av förslaget om att slopa faktureringsmetoden. För ytterligare bakgrund se hemställans konsekvensanalys. Promemorians förslag bedöms till skillnad från hemställans inte medföra några förändringar för de som är skattskyldiga för elektrisk kraft men däremot för skattskyldiga för uppskottsbränslen såsom bensin, dieselbränsle och naturgas.

Enligt bokföringslagen (1999:1078) ska affärshändelser bokföras så snart det kan ske. Affärshändelser som inte ger upphov till fakturering ska alltså bokföras relativt omgående. Att redovisningsskyldigheten knyts till den tidpunkt när skattskyldigheten inträder bör därför i praktiken inte påverka de skattskyldiga som ska redovisa punktskatt på grund av en annan affärshändelse än en leverans.

Bokföring av leveranser kan dock vanligtvis skjutas upp till dess faktura ställs ut. I de fall redovisningsskyldigheten enligt nuvarande reglering normalt uppkommer när en leverans av skattepliktiga varor eller tjänster faktureras kan den föreslagna ändringen innebära att rutinerna för skatteredovisningen måste korrigeras. De skattskyldiga måste då ha en särredovisning som visar när skattskyldigheten inträtt. Många skattskyldiga för punktskatt har antagligen redan i dag en löpande lagerbokföring. Den befintliga lagerbokföringen bör i de flesta fall innehålla de uppgifter som krävs för att skatten ska kunna redovisas korrekt. Den föreslagna ändringen kan då införas utan att de skattskyldigas återkommande administration ökar något nämnvärt.

De som inte har en löpande lagerbokföring kan emellertid behöva komplettera sin affärsredovisning med uppgifter och underlag som visar när den skattskyldighetsgrundande händelsen har inträffat. Oavsett vilken punktskattepliktig verksamhet som bedrivs bör den skattskyldige redan i dag ha beredskap för att kunna redovisa skatten för dessa varor eller tjänster korrekt. På sikt kan en reglering som bara tillåter att skatten redovisas på ett sätt bidra till administrativa lättnader.

Den som är registrerad för punktskatt ska lämna en punktskattedeklaration för varje redovisningsperiod även om det inte finns skatt att redovisa. Detta innebär att de skattskyldiga inte kommer att behöva lämna fler deklarerationer än i dag. De skattskyldiga kommer heller inte att behöva lämna fler eller andra uppgifter enligt den nya lagstiftningen. Detta tyder på att företagens återkommande administrativa kostnader inte borde påverkas negativt av förslaget. Det kan dock som SPBI påpekar finnas kostnader förknippade med anpassning till systemet i form av justering av interna system. Hur stora dessa kostnader blir för berörda företag är svårt att uppskatta. Mycket information bör dock redan finnas på plats för att kunna uppfylla dagens regler.

Vad avser den del av förslaget i promemorian som gäller särskilda bestämmelser för bränsle innehåller Skatteverkets promemoria inte



någon bedömning av effekterna för de harmoniserade bränslena eftersom Skatteverkets bedömning var att en tillämpning utifrån faktureringsmetoden inte medges enligt den nuvarande bestämmelsen. Enligt Skatteverkets bedömning kunde detta inte ses som en effekt av den i promemorian föreslagna ändringen. SPBI har dock anført att en konsekvensanalys måste göras av förslaget även för aktörer som handlar med dessa bränslen. De bränslen som främst åsyftas är bensin, dieselbränsle och naturgas. Oavsett vad man anser om tolkningen av den nuvarande bestämmelsen kan det konstateras att i och med den i promemorian föreslagna ändringen kommer den möjliga redovisningstidpunkten kopplad till skattskyldighetens inträde att begränsas. Det är svårt att bedöma hur många skattskyldiga som i dag rent faktiskt tillämpar bestämmelsen utifrån en tolkning att faktureringsmetoden får tillämpas även för harmoniserade bränslen. Även om så sker kan det antas att de i många fall fakturerar strax efter skattskyldighetens inträde och att det i många fall därför i praktiken blir fråga om samma redovisningsperiod som vid en tillämpning av den i promemorian föreslagna bestämmelsen. Ökade kostnader kan dock uppstå om punktskatten behöver hanteras vid sidan av det vanliga faktureringsystemet. Vad gäller alkohol och harmoniserade tobaksprodukter har inga synpunkter inkommit på Skatteverkets beskrivning av hur förfarandet ser ut i dag. Det antas därför att dessa redan i dag redovisar i nära anslutning till skattskyldighetens inträde och därmed inte i någon större omfattning påverkas av förslaget.

Utöver eventuella engångskostnader medför de ändrade reglerna en permanent förkortning av den tid som förflyter mellan den skattepliktiga händelsen och betalningen av skatten. Detta skapar en uppbördseffekt som påverkar de berörda företagens likviditet negativt. Företagens ökade kostnader motsvaras av den offentligfinansiella effekten om 20 miljoner kronor 2018. De ökade kostnaderna för företagen antas stå i proportion till det totala skattebelopp som varje enskilt företag redovisar och betalar in till staten. Den aggregerat största kostnadsökningen skulle enligt Skatteverkets hemställan uppkomma för företag skattskyldiga för elektrisk kraft. Enligt promemorian föreslås dock att redovisningen av skatt på elektrisk kraft ska ske en månad senare än för övriga punktskatter, dvs. i praktiken vid samma tidpunkt som i dag. Företag skattskyldiga för elektrisk kraft bedöms därmed inte påverkas av förslaget. Mot bakgrund av vad som har anförts av SPBI bedöms dock i praktiken förslagen föranleda förändringar även för uppskovsbränslena och därför uppstår ekonomiska effekter även för företag skattskyldiga för dessa. Om den föreslagna ”tredagarsregeln” i avsnitt 2.1 tillämpas och antagandena gällande tidsskillnaden mellan det att skattskyldigheten inträder och att händelsen faktureras är densamma som för beräkningen av de offentligfinansiella effekterna kan en likviditetseffekt i berörda företag förväntas. I genomsnitt skulle denna kunna uppgå till mellan 20 000 och 100 000 kronor per företag och år för skattskyldiga av uppskovsbränslen. Den totala kostnadsökningen dividerat med antalet skattskyldiga ger att företag skattskyldiga för oharmoniserad tobak får högre årliga kostnader med drygt, 22 000 kronor per företag och år. Även företag skattskyldiga för icke uppskovsbränslen såsom t.ex. torv samt företag skattskyldiga för reklam, naturgrus eller bekämpningsmedel får

ökade kostnader men i mindre omfattning. Då kostnadsökningen för enskilda företag står i proportion till hur mycket punktskatt de är skattskyldiga för bedöms förslaget påverka stora företag med stora punktskattsbetalningar respektive små företag med mindre punktskattsbetalningar på ett liknande sätt. Det bedöms heller inte lämpligt att tillämpa olika redovisningstidpunkt baserat på företagens storlek då det skulle motverka förslaget syfte, att åstadkomma en mer enhetlig redovisning av punktskatter.

I Tabell 3.1 nedan redovisas antalet skattskyldiga företag för de olika punktskatterna år 2015 samt den uppskattade totala likviditetseffekten per skatteområde.

**Tabell 3.1 Antal skattskyldiga för berörda punktskatter samt beräknade kostnader per sektor och företag<sup>1</sup>**

Typ av punktskatt	Antal skattskyldiga	Beräknad total likviditetseffekt, (miljoner kronor)	Genomsnittlig kostnad per företag och år (kronor)
Elektrisk kraft	1301	-	-
Icke uppskavsbränslen	401	0,4	1053
Tobak oharmoniserad	53	1,2	22 657
Reklam	4888	0,1	18
Naturgrus	435	0,1	149
Bekämpningsmedel	33	0,0	957
Bensin	52	4,9	94 231
Olja	283	6,2	21 908

<sup>1</sup>Överlag uppgifter från 2015. Antalet skattskyldiga undantagsvis från tidigare år.

Ofta är den skattskyldige inte densamma som slutligen bär kostnaderna förknippade med en skatt. Till exempel används bekämpningsmedel främst inom jordbruket och de marginellt ökade kostnaderna för de skattskyldiga bedöms på sikt övervältras på jordbrukarna. De skattskyldiga för tobak förväntas i förlängningen övervältra kostnader på konsumenten. De ökade kostnaderna till följd av de föreslagna ändringarna bedöms dock inte påverka kostnaderna för slutanvändarna i någon större omfattning.

#### *Korrigerig av hänvisning vid registrering enligt skatteförfarandelagen*

Förslaget innebär endast att bestämmelserna om registrering för lagerhållare för vissa tobaksprodukter rättas upp så att samtliga lagerhållare omfattas. Såvitt erfarits sker dock registrering normalt redan i dag på detta sätt och effekterna på företagen bedöms därför vara mycket begränsade.

#### *Undertecknande av ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt*

Att ansökan om återbetalning enligt förslaget måste undertecknas skulle i viss utsträckning kunna öka de berörda företagens administrativa börda. I

den praktiska tillämpningen har dock ansökningar såvitt framgår undertecknats på samma sätt som deklARATIONER och andra uppgifter som lämnas till Skatteverket. Sammantaget bedöms åtgärden därmed inte påverka företagens administrativa kostnader.

#### *Vissa kompletteringar av bestämmelserna om föreläggande och dokumentationsskyldighet*

Möjligheten för Skatteverket att inhämta information genom föreläggande i stället för endast genom revision kan antas underlätta för såväl företag som myndigheten. Detta baserat på att ett föreläggande generellt kan antas vara mindre ingripande än en revision.

Förslaget om att införa en formell dokumentationsskyldighet för återbetalningsansökningar av punktskatt kan innebära visst merarbete för de företag som ansöker om återbetalning. Den utökade dokumentationsskyldigheten innebär dock inte att fler uppgifter krävs och det bedöms dessutom att en stor del av dokumentationen sker redan i dag vilket gör att företagens administrativa kostnader inte bedöms påverkas.

Både förslaget om att ge Skatteverket utökade möjligheter till förelägganden och det formella kravet på undertecknande av ansökan om återbetalning syftar till att motverka fusk. För företagen innebär alltså förslagen en förbättrad möjlighet till konkurrens på lika villkor.

#### *Beskattning av varor som försvinner under en uppskovsflyttning*

Förslaget innebär att det säkerställs att Skatteverket har möjlighet att besluta om skattskyldighet för avsändaren av punktskattepliktiga varor i alla situationer där varor som flyttas under uppskovsförfarandet försvinner. För den avsändare vars varor försvinner under flyttningen kan detta innebära en kostnad. Detta är dock en följd av hur punktskattedirektivet är uppbyggt och avsett att gälla redan i dag. Förslaget påverkar upplagshavare och registrerade avsändare enligt LTS, LAS och LSE vars varor försvinner under en uppskovsflyttning utan att en oegentlighet kan konstateras under flyttningen. Det saknas data på hur vanligt förekommande detta är.

#### *Vissa kompletteringar av bestämmelserna om varor som avsänds av små vinproducenter*

Förslaget innebär att en mottagare av varor som avsänds från en sådan liten vinproducent som i sitt hemland har beviljats undantag från vissa bestämmelser i uppskovsförfarandet ska underrätta Skatteverket om mottagandet av varorna. Vinproducenten får inte producera mer än 100 000 liter vin per år för att få lov att omfattas av ett undantag från de krav på dokumenthantering som vanligtvis gäller. En sådan flyttning av vin från en liten vinproducent som här diskuteras påbörjas alltid från något annat EU-land där ett sådant undantag har införts och det är alltså den som tar emot varor som avsänts av en sådan vinproducent som omfattas av ett undantag som påverkas genom att denne ska underrätta de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten om de mottagna leveranserna av vin. Detta innebär en administrativ börda för de mottagande svenska varumottagarna och upplagshavarna som tidigare

inte funnits då de enligt förslaget måste meddela Skatteverket. Informationskravet har dock redan tidigare funnits i punktskattedirektivet. Då anmälan inte sker idag är det oklart hur vanligt förekommande det är med införsel av vin från små vinproducenter från länder med ett från sitt hemland beviljat undantag. Det är därmed svårt att säga något om antalet företag i Sverige eller antalet tillfällen som meddelande till Skatteverket kommer att krävas.

#### *Skatteupplag i bostad*

Förslaget innebär att det inte kommer att vara möjligt att nyttja ett utrymme som används eller är avsett att användas som bostad som skatteupplag. Förslaget kan påverka alla punktskatteområden där hemmet används som skatteupplag men bedöms i praktiken främst kunna påverka företag som handlar med alkohol- och tobak. I dag finns ett mindre antal godkända skatteupplag i privatbostad.

Förslaget bedöms inte föranleda några ändrade kostnader för företag med befintliga skatteupplag, varken administrativa eller av annan beskaffenhet. När det i framtiden, enligt förslaget, inte kommer vara möjligt att som skatteupplag få godkänt ett utrymme som används som eller är avsett att användas som bostad kommer det att i vissa fall krävas en särskild lokal för verksamheten. Detta medför en merkostnad för de som hade planerat för en sådan lösning. Det kan även uppfattas som en konkurrenssnedvridning att det i dag kan finnas befintliga skatteupplag vilka har godkänts trots att det aktuella utrymmet utgör en del av en bostad men att företag som vill ha ett nytt skatteupplag inte får använda denna lösning. Det bedöms dock som en mindre ingripande åtgärd än att ändra förutsättningarna även för befintliga företag. Eftersom punktskattebesök i dag inte får ske i bostäder innebär detta att Skatteverkets möjligheter till kontroll är begränsade. Förslaget kan därmed leda till bättre kontroll av nya skatteupplag som, om det leder till mindre fusk, skapar bättre konkurrensförutsättningar för alla de företag där fusk inte förekommer.

#### *Uppgifter om registrerade avsändare i beskattningsdatabasen*

Förslaget syftar till att underlätta för de som agerar inom uppskovsförfarandet att få tillgång till information som är nödvändig för att de ska ha möjlighet att bedöma om en vara kan flyttas eller har flyttats under uppskov. För dessa aktörer bör förslaget därmed innebära en förenkling och en ökad säkerhet även om det är svårt att uppskatta denna i tid eller kostnad. För den som är godkänd som registrerad avsändare inom LTS, LAS, eller LSE, innebär förslaget att uppgifter om godkännandet kan komma att lämnas ut till andra. Själva godkännandet kan ibland innehålla känslig information. Då författningsbestämmelsen utformas utifrån att den efterfrågade informationen från tredje person endast gäller om en fysisk eller juridisk person är godkänd som registrerad avsändare samt från vilken tidpunkt detta gäller bedöms dock risken för spridning av känslig information kraftigt begränsas.

### 3.4 Effekter för myndigheter och domstolar

Eventuellt tillkommande kostnader för Skatteverket bedöms kunna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. Förslaget bedöms inte påverka antalet mål eller på annat sätt påverka arbetsbelastningen i de allmänna förvaltningsdomstolarna och inte heller medföra några ökade kostnader för andra myndigheter.

## 4 Författningskommentar

### 4.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

#### 10§

I ett nytt *tredje stycke* anges att som skatteupplag inte får godkännas ett utrymme som används som eller är avsett att användas som bostad.

#### 27 a §

I 27 a §, som är ny, regleras beskattningen av varor som flyttas under ett uppskovsförfarande men som inte når angiven destination och där någon oegentlighet inte har konstaterats under flyttningen. Bestämmelsen baseras på artikel 10.4 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 14.1.2009, s.12), i det följande punktskatte-direktivet.

Av *första stycket* framgår att en förutsättning för att varorna ska beskattas enligt denna bestämmelse är att de har avsänts under uppskovsförfarandet från ett skatteupplag i Sverige eller en importplats i Sverige. En annan förutsättning är att det inte inom fyra månader från den tidpunkt då flyttningen inleddes kan visas på ett tillfredsställande sätt att flyttningen har avslutats på något av de sätt som följer av punktskattedirektivet och den svenska lagstiftningen eller på vilken plats oegentligheten har begåtts. Om en oegentlighet under flyttningen kan konstateras ska i stället beskattning ske enligt 27 § eller motsvarande bestämmelser i annat land med stöd av artikel 10.1 och 10.2 i punktskattedirektivet.

Av *andra stycket* följer att skatten ska betalas av den som har ställt säkerhet för skatten under flyttningen, dvs. normalt den avsändande upplagshavaren eller registrerade avsändaren. Vidare fastställs enligt vilken skattesats skatten ska tas ut, dvs. den skattesats som gällde vid tidpunkten då flyttningen inleddes.

#### 29 §

I 29 § finns bestämmelser om återbetalning av skatt i vissa fall där skatt även har tagits ut i ett annat EU-land.

Genom ändringen i *fyjärde stycket* införs en möjlighet till återbetalning om en vara har beskattats enligt nya 27 a §, i likhet med vad som redan gäller vid annan oegentlighetsbeskattning enligt 27 och 28 §§. För

återbetalning krävs att den skattskyldige inom tre år efter det att flyttningen påbörjades visar att varan beskattats i ett annat EU-land samt att det andra EU-landets skatteanspråk är befogat.

#### 31 a §

Genom bestämmelsen, som är ny, införs en generell bestämmelse om att ansökan om återbetalning ska undertecknas. Bestämmelsen motsvarar den som tidigare införts i 9 kap. 7 § lagen (1994:1776) om skatt på energi (se prop. 2015/16:159). Genom den föreslagna bestämmelsen skapas enhetliga regler för ansökningar om återbetalning i denna lag, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen om skatt på energi.

Av *första stycket* framgår att ansökan ska vara undertecknad av sökanden eller av den om som är ombud eller annan behörig företrädare för sökanden.

Av *andra stycket* framgår att en begäran som lämnats för en sökande, som är en juridisk person, anses ha lämnats av sökanden, om det inte är uppenbart att den som lämnade begäran saknade behörighet att företräda sökanden. Bestämmelsen har utformats med förebild i 8 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete (se prop. 2014/15:10 s. 27 och prop. 2008/09:77 s. 89). Motsvarande bestämmelser för deklarationer finns i 4 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### 34 a §

Genom ändringarna i *första, andra och fjärde* styckena kommer samma förfarandebestämmelser att gälla för oegentlighetsbeskattning enligt den nya 27 a § som för övrig oegentlighetsbeskattning. Detta innebär bl.a. att Skatteverket fattar beslut om oegentlighetsbeskattning och att vissa angivna bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244) ska tillämpas.

#### 40 a §

I de nya *tredje* och *fjärde* styckena införs bestämmelser om undertecknande av ansökan om återbetalning. Se kommentaren till 31 a §.

## 4.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt

#### 7 f §

Ändringen i *första stycket* är avsedd att förtydliga att varorna anses flyttas under uppskovsförfarandet när de uppfyller de krav som uppställs i bestämmelsen. Ändringen i *första stycket punkt 3* innebär vidare att det klargörs att det inte är möjligt att flytta varor enligt dessa bestämmelser till en plats där de lämnar gemenskapens territorium, dvs. för export av varor.

I det nya *andra stycket* tydliggörs att den administrativa referenskod som i vanliga fall ska följa med varor som flyttas under ett uppskovsförfarande får ersättas av ett följedokument för transport av vinprodukter enligt artikel 24.1.a.iii i kommissionens förordning (EG) nr

436/2009 av den 26 maj 2009 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EG) nr 479/2008 när det gäller vinodlingsregistret, de obligatoriska deklARATIONERNA och framtagningen av uppgifter för marknadsuppföljning, följedokumenterna vid transport av produkter och de register som ska föras inom vinsektorn.

*9 §*

Se kommentaren till 10 § lagen (1994:1564) om tobaksskatt, förkortad LTS.

*9 b §*

Bestämmelsen innehåller en skyldighet för en upplagshavare att ta emot varor som flyttas under uppskovsförfarandet på det skatteupplag eller den direkta leveransplats som angetts i det elektroniska administrativa dokumentet eller ersättningsdokumentet. Vid flyttning av varor från små vinproducenter enligt 7 f § ersätts de angivna dokumenten med ett följedokument för transport av vinprodukter. Genom ändringen införs en hänvisning även till detta dokument.

*12 §*

Bestämmelsen innehåller en skyldighet för en registrerad varumottagare att ta emot varor som flyttas under uppskovsförfarandet på sin ordinarie mottagningsplats eller den direkta leveransplats som angetts i det elektroniska administrativa dokumentet eller ersättningsdokumentet. Vid flyttning av varor från små vinproducenter enligt 7 f § ersätts de angivna dokumenten med ett följedokument för transport av vinprodukter. Genom ändringen i *fjärde stycket* införs en hänvisning även till detta dokument.

*24 a §*

I bestämmelsen, som är ny, införs en skyldighet för mottagaren av varor som har flyttats från en liten vinproducent på det sätt som följer av 7 f § att skriftligen underrätta Skatteverket om mottagandet av varorna.

*26 a §*

Se kommentaren till 27 a § LTS.

*28 §*

Se kommentaren till 29 § LTS.

*31 a §*

Se kommentaren till 31 a § LTS.

*34 a §*

Se kommentaren till 34 a § LTS.

### 4.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

#### 4 kap.

##### 2 a §

Se kommentaren till 27 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS.

Tidigare 2 a § är genom ändringen omnumrerad till 2 b §.

##### 3 §

Se kommentaren till 10 § LTS.

#### 6 kap.

##### 1 a §

Se kommentaren till 34 a § LTS.

#### 9 kap.

##### 7 §

Ändringarna i *andra stycket* och borttagande av *tredje stycket* föranleds av att bestämmelser om undertecknande av ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt i stället förs in i den nya 12 §.

##### 11 §

Se kommentaren till 29 § LTS.

##### 12 §

Se kommentaren till 31 a § LTS.

#### 11 kap.

##### 14 §

Se kommentaren till 31 a § LTS.

### 4.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

#### 1 kap.

##### 5 a §

Ändringen i *andra stycket* innebär att hänvisning även görs till artikel 40 i direktiv 2008/118/EG enligt vilken vissa särskilda bestämmelser gäller för små vinproducenter i vissa fall. I stället för de dokument som normalt ska följa med punktskattepliktiga varor enligt artiklarna 21, 24 och 34 i direktivet ska enligt artikel 40 varorna åtföljas av ett godkänt följedokument för transport av vinprodukter. Närmare bestämmelser om vad som utgör ett sådant godkänt följedokument finns i artikel 24.1.a.iii i kommissionens förordning (EG) nr 436/2009 av den 26 maj 2009 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EG) nr 479/2008 när det gäller vinodlingsregistret, de obligatoriska deklARATIONERNA och framtagningen av uppgifter för marknadsuppföljning, följedokument



vid transport av produkter och de register som ska föras inom vinsektorn. Genom hänvisningen till artikel 40 blir bestämmelserna i lagen tillämpliga även i dessa fall. Detta innebär exempelvis att bestämmelserna i 5 kap. blir tillämpliga.

#### 6 §

Vid sådana flyttningar från små vinproducenter som omfattas av artikel 40 i direktiv 2008/118 ersätts de dokument som normalt ska följa med varorna av följedokument för transport av vinprodukter, se ovan kommentaren till 5 a §. På samma sätt som vad gäller vid övriga situationer som nämns i 5 a § får en punktskattepliktig vara flyttas endast om de krav som uppställs på sådana dokument är uppfyllda. En hänvisning till följedokument för transport av vinprodukter införs därför i *första stycket*.

Av *andra stycket* följer att, på samma sätt som för andra flyttningar, en flyttning inte ska anses ha skett i strid med första stycket om följedokumentet för flyttning av vinprodukter innehåller endast smärre brister.

### 2 kap.

#### 6 §

Bestämmelsen innehåller en skyldighet för förare att se till att dokument följer med transporten i enlighet med 1 kap. 6 § samt att vid transportkontroll tillhandahålla Tullverket tillgängliga sådana dokument. Genom ändringen i *första stycket* gäller dessa skyldigheter även följedokument för flyttning av vinprodukter där detta är aktuellt.

## 4.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

### 2 kap.

#### 5 §

Förslaget i *andra stycket nionde punkten* innebär att även uppgifter huruvida en fysisk eller juridisk person är godkänd som registrerad avsändare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi och från vilken tidpunkt får lämnas ut till enskild, om det inte kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

I det fall enskild kontaktar Skatteverket och det visar sig att den efterfrågade fysiska eller juridiska personen inte är godkänd som registrerad avsändare eller att ett godkännande återkallats finns det således inte någon egentlig uppgift att lämna ut utan svaret bör vara att personen inte är registrerad som registrerad avsändare.

## 4.6 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

### 7 kap.

#### 1 §

Genom ändringen i *punkt 10 e* rättas hänvisningen vad gäller registrering av lagerhållare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, förkortad LTS, så att hänvisningen omfattar alla godkända lagerhållare.

### 26 kap.

#### 23 §

I paragrafen anges när redovisningsskyldigheten inträder för punktskatt som redovisas i punktskattedeklaration. Förfarandet med redovisningsperioder innebär att det är tillräckligt att lagtexten upplyser om vilken period skatten ska hänföras till.

Det *första stycket* är oförändrat jämfört med förslaget i Skatteverkets hemställan.

I det nya *andra stycket* införs en särskild bestämmelse för punktskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, där skattskyldighet enligt 5 kap. 1 § 1 a-b LSE inträder någon av de tre sista kalenderdagarna i redovisningsperioden. I dessa fall får den skattskyldige möjlighet att redovisa punktskatten i perioden efter den som följer av huvudregeln i första stycket. Det är således möjligt för den skattskyldige att i dessa fall välja om skatten ska redovisas för den redovisningsperiod som följer av första stycket eller om den särskilda bestämmelsen i andra stycket ska tillämpas.

I det nya *tredje stycket* införs en särskild bestämmelse för energiskatt på elektrisk kraft för vilken skattskyldighet inträder enligt 11 kap. 7 § 1 a LSE. Sådan skatt ska redovisas för redovisningsperioden efter den redovisningsperiod då skattskyldigheten inträder. Skatten ska således redovisas en månad senare än vad som följer av huvudregeln i första stycket.

Det nya *fjärde stycket* innebär att om Skatteverket har fattat ett beslut enligt 17 § om att redovisningsperioden för punktskatt är ett beskattningsår får inte andra eller tredje stycket tillämpas. Huvudregeln i första stycket tillämpas således alltid i dessa fall.

### 37 kap.

#### 7 a §

Bestämmelsen, som är ny, innebär att Skatteverket ges en möjlighet att förelägga den som fått återbetalning eller kompensation av punktskatt enligt LTS, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller LSE att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera att denne har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter. Detta blir aktuellt i de situationer där en granskning sker efter det att ett beslut om återbetalning eller kompensation har fattats.

### **39 kap.**

#### *1 §*

Ändringen innebär att en ny hänvisning görs till den nya bestämmelsen i 3 a § om dokumentationsskyldighet som avser ansökan om återbetalning eller kompensation av punktskatt.

#### *3 a §*

Bestämmelsen, som är ny, innebär att den som har ansökt om återbetalning eller kompensation av punktskatt har en skyldighet att i skälig omfattning se till att det finns underlag för kontroll av uppgifter i ansökan. Detta kan ske genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation. Bestämmelsen har utformats med den generella dokumentationsskyldigheten i 3 § som förebild.